ENTWICKLUNG, WESEN UND BEDEUTUNG DER DURCHSCHNITTSÄTZE IM DEUTSCHEN EINKOMMENSTEUERRECHT

Werner Linn

1964

Digitized by the Internet Archive
in 2026

https://archive.org/details/IA41548301_0007

ENTWICKLUNG, WESEN UND BEDEUTUNG DER DURCHSCHNITTSÄTZE IM DEUTSCHEN EINKOMMENSTEUERRECHT

Inaugural - Dissertation
zur Erlangung der Doktorwürde
einer Hohen Staatswirtschaftlichen Fakultät
der Ludwig-Maximilians-Universität
zu München

vorgelegt von

Werner Linn

München 1964

Dissertations-Druckerei Charlotte Schön, München 23, Belgradstr. 11, Tel. 361402

Referent: Professor Dr. P. SCHERPF
Korreferent: Professor Dr. H. JECHT

Tag der mündlichen Prüfung: 25. Februar 1964

UNIVERSITEITSBIBLIOTHEEK - LEIDEN -

MEINEN ELTERN

INHALTSVERZEICHNIS

Seite

EINLEITUNG 1

1. HAUPTABSCHNITT: Die geschichtliche Entwicklung der Durchschnittsätze 3

A) Die Gesetzgebung bis 1933 3

I) Das Einkommensteuergesetz von 1920 3
II) Das Einkommensteuergesetz von 1925 und seine Folgen 4

1) Allgemeines 4
2) Die Anwendungsfälle des § 46 EStG 1925 5

a) Durchschnittsätze für Werbungskosten 5
b) Durchschnittsätze bei nichtbuchführenden Landwirten 6
aa) Rückblick 6
bb) Unterschiede der buchführenden und nichtbuchführenden Landwirte im Einkommensteuergesetz 1925 6
cc) Die Anwendung des § 46 EStG 1925 auf nichtbuchführende Landwirte 7

3) Zusammenfassende Darstellung des Wesens der damaligen Durchschnittsätze 11

B) Die Gesetzgebung von 1933-1945 in bezug auf die Durchschnittsbesteuerung 13

C) Die Nachkriegszeit seit 1945 bis heute 18

I) Die Gesetzgebung des Kontrollrates 18
II) Die Entwicklung der Durchschnittsätze in der Bundesrepublik Deutschland 19

2. HAUPTABSCHNITT: Das Wesen der Durchschnittsätze und ihre Ausgestaltung 22

A) Allgemeines zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft und aus Vermietung und Verpachtung 22

I) Die Grundlagen der Einkommensbesteuerung 22
II) Die Besteuerung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft und aus Vermietung und Verpachtung nach geltendem Recht 24

Seite

1) Die einkommensteuerliche Behandlung der Land- und Forstwirtschaft 24

a) Allgemeines 24
b) Arten der Gewinnermittlung 24
c) Abgrenzung der Einkünfte 25

2) Vermietung und Verpachtung 27

B) Die Durchschnittsätze 28

I) Allgemeines 28

1) Charakteristik 28
2) Gegenüberstellung von Durchschnittsätzen, Richtsätzen, Schätzung und sonstigen vereinfachenden Besteuerungsmethoden 29

a) Die Schätzung im weiteren Sinn 29
aa) Die Schätzung im engeren Sinne 29
a') Die Teil- oder Ergänzungsschätzung 30
a'') Der äußere Betriebsvergleich 30
b'') Der innere Betriebsvergleich 31
c'') Der Vermögensvergleich 31
b') Die Vollschätzung 32
bb) Die Durchschnittsätze 32
b) Sonstige vereinfachende und ausgleichende Besteuerungsmethoden 33

3) Die Rechtsverbindlichkeit der Durchschnittsätze 33

II) Die Durchschnittsätze im einzelnen 34

1) Die Durchschnittsbesteuerung in der Landwirtschaft 34
a) Allgemeines 34
aa) Gründe für die Einführung der Durchschnittsätze für nichtbuchführende Land- und Forstwirte 34
bb) Der Geltungsbereich 34
b) Die Ermittlung des Gewinns im Regelfall 37
aa) Der maßgebende Einheitswert 37
a') Der Einheitswert im Besteuerungsverfahren 37
a'') Das landwirtschaftliche Vermögen als Grundlage für die Ermittlung des Einheitswertes 37

Seite

b'') Die Ermittlung der Ertragsfähigkeit 40
c'') Die Ermittlung des Einheitswertes 41
a''') Die Vergleichsbetriebe 41
b''') Reichshundertsatz, Hektarsatz, Vergleichswert 41
c''') Zu- und Abschläge am Vergleichswert 42
d''') Der Mindestwert 44
e''') Sonstige Besonderheiten bei der Einheitswertermittlung 45
f''') Der Feststellungszeitpunkt 45
b') Zu- und Abrechnungen am Einheitswert bei Zu- und Verpachtung im Einkommensteuerverfahren 46
c') Sonstige Abrechnungen und Zurechnungen zur Ermittlung des maßgebenden Einheitswertes 48
bb) Der Grundbetrag 49
a') Der Grundbetrag als Grundlage für die Gewinnermittlung 49
a'') Die Individualisierung 49
b'') Der Grundbetrag als Zwölftel des Einheitswertes 51
b') Die Minderung des Grundbetrages bei der Mindestbewertung 52
c') Die Erhöhung des Grundbetrages bei besonderer Ermittlung des weinbaulichen und forstwirtschaftlichen Gewinns 53
d') Zusetzungen zum Grundbetrag 54
a'') Der Wert der Arbeitsleistung 54
a''') Der Wert der Arbeitsleistung als Zuschlag zum Grundbetrag 54
b''') Die Bewertung der Arbeitsleistung des Betriebsinhabers 55
c''') Bemessung der Arbeitsleistung der Ehefrau des Betriebsinhabers 57
d''') Die Bewertung der Arbeitsleistung von Angehörigen des Betriebsinhabers 57
e''') Die Zahl der erforderlichen Arbeitskräfte 59
f''') Zuschläge für Arbeitsleistungen in Sonderfällen 60

Seite

b'') Vereinnahmte Pachtzinsen als Zuschlag zum Grundbetrag 62
c'') Zuschläge für besondere Betriebseinnahmen 63
a''') Systematik und Voraussetzungen bei Zuschlägen 63
b''') Die Zuschläge im einzelnen 66
a'''') Die Ermittlung der Einkünfte aus Fuhrleistungen 66
b'''') Die "überdurchschnittliche" Viehzucht 67
c'''') Zuschläge für Sonderkulturen 69
d'''') Zuschläge für sonstige Kulturen 74
e'''') Zuschläge für Nebenbetriebe 75
f'''') Zuschläge für außerordentliche Holznutzungen 75
g'''') Sonstige Zuschläge zum Grundbetrag 79
c''') Beurteilung der Zuschläge 81
e') Absetzungen vom Grundbetrag 82
a'') Verausgabte Pachtzinsen 82
b'') Sonstige Absetzungen 83
a''') Die Altenteilslasten 83
b''') Einsitzrechte 84
c''') Der Abzug von Zinsen 85
d''') Der Abzug von Flurbereinigungskosten, Beiträgen auf Grund des Kindergeldgesetzes und Landwirtschaftskammerbeiträgen 85
cc) Der nachhaltige Gewinn 86
a') Zurechnungen zum nachhaltigen Gewinn 86
a'') Die Zurechnung eines gesondert ermittelten Weinbaugewinnes 86
b'') Die Zurechnung eines gesondert ermittelten forstwirtschaftlichen Gewinnes 88
b') Absetzungen vom nachhaltigen Gewinn 89
a'') Erhöhte Absetzungen für Wohngebäude nach § 7b EStG 89
b'') Die Steuerbegünstigung für die Anschaffung von Wirtschaftsgütern und die Durchführung von Baumaßnahmen 90

Seite

c'') Abzug der Aufwendungen für Landarbeiterwohnungen 95
dd) Die Freibeträge für VOL-Landwirte 99
ee) Praktisches Beispiel für die Veranlagung nach der VOL 105
c) Besondere Gewinnermittlung 107
aa) Gewinnermittlung verschiedener Arten der Land- und Forstwirtschaft 107
a') Die Gewinnermittlung nichtbuchführender Hopfenpflanzer 107
b') Die Gewinnermittlung sonstiger Zweige der Land- und Forstwirtschaft 108
bb) Die Behandlung von Veräußerungsgewinnen im Rahmen der VOL 109
a') Allgemeines zur Veräußerung 109
b') Zur Frage der Steuerpflicht von Veräußerungsgewinnen 112
c') Die Ermittlung des Veräußerungsgewinnes 115
d') Steuerermäßigungen für Veräußerungsgewinne 117
cc) Die Gewinnermittlung bei Neugründung oder Übernahme eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes 118
d) Sonderfälle im Zusammenhang mit der Durchschnittsbesteuerung 122
aa) Der Vermögensvergleich bei VOL-Landwirten 122
bb) Die Rücklage für Ersatzbeschaffung im Rahmen der Durchschnittsbesteuerung 125
cc) Der Übergang von der Besteuerung nach der VOL zur Buchführung 127
e) Billigkeitsmaßnahmen bei Vorliegen außergewöhnlicher Umstände 128
f) Die zeitliche Anwendung der VOL 130
aa) Geltungsdauer und Wirkung der Gewinnermittlung 130
bb) Geltungsdauer der Steuerfestsetzung 131
g) Beurteilung und Möglichkeiten einer Reform der landwirtschaftlichen Durchschnittssätze 132

2) Die Durchschnittsbesteuerung bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung 135
a) Das Einfamilienhaus und seine Besteuerung 135
aa) Vorbemerkungen zur Besteuerung des Nutzungswertes der Wohnung im eigenen Haus 135

Seite

bb) Die Anwendung der Einfamilienhausverordnung 136
a') Der Anwendungsbereich der VO 136
b') Der Begriff des Einfamilienhauses im Sinne der Einfamilienhausverordnung 138
c') Der Einheitswert als Grundlage für die Besteuerung eines Einfamilienhauses 141
a'') Die Bewertung von Einfamilienhäusern 141
a''') Die Artbestimmung 141
b''') Der Umfang der einzubeziehenden Wirtschaftsgüter 143
c''') Die Bewertungsgrundlage und die verschiedenen Bewertungsverfahren 144
d''') Das Verfahren der Wertermittlung 146
b'') Der maßgebende Einheitswert 146
d') Der Nutzungswert als Grundbetrag für die Ermittlung der Einkünfte aus einem Einfamilienhaus 147
e') Die Abzüge vom Grundbetrag und ihre Problematik 149
a'') Die Schuldzinsen 149
a''') Grundsätzliches 149
b''') Einzelfälle 155
b'') Die Bewertungsfreiheit nach § 7b EStG im Zusammenhang mit der Einfamilienhausverordnung 158
c'') Sonstige Aufwendungen für Einfamilienhäuser und ihre Abzugsfähigkeit im Rahmen der Einfamilienhausverordnung 160
cc) Der Übergang von der Ermittlung des Nutzungswertes nach der Einfamilienhausverordnung zur Überschußrechnung 164
b) Das Wohnungseigentum 165
aa) Der Begriff des Wohnungseigentums 165
bb) Die Bewertung des Wohnungseigentums 165
a') Selbständige Bewertungseinheit 165
b') Die Grundstücksart 165
c') Der Bewertungsmaßstab 166
cc) Die Anwendung der Einfamilienhausverordnung auf das Wohnungseigentum 168
dd) Die erhöhte Absetzung nach § 7b EStG 169
c) Das Erbbaurecht in Verbindung mit der Durchschnittsbesteuerung 171

Seite

aa) Der Begriff des Erbbaurechts 171
bb) Die Bewertung des Erbbaurechts 171
cc) Die Anwendung der Einfamilienhausverordnung auf das Erbbaurecht 173
d) Das Wohnungserbbaurecht 173
e) Abschließende Beurteilung der Anwendung von Durchschnittsätzen auf Einfamilienhäuser, Wohnungseigentum und Erbbaurecht 174

3. HAUPTABSCHNITT: Bedeutung und Auswirkungen der Durchschnittsätze 176

A) Allgemeines 176

I) Die heutige Lage der Landwirtschaft 176
II) Grundsätzliche Betrachtungen zum Bau von Eigenheimen 181

B) Der Einfluß politischer Überlegungen auf die Durchschnittsbesteuerung 182

I) Die Landwirtschaft als Gegenstand politischer Betrachtungen 182
II) Politische Überlegungen in bezug auf den Bau von Eigenheimen 184

C) Bedeutung und Auswirkungen der Durchschnittsätze für den Fiskus 185

I) Die Vergünstigungen für nichtbuchführende Landwirte 185
II) Die Vergünstigung bei Eigenheimen 191

D) Die Bedeutung der Durchschnittsbesteuerung für den Steuerpflichtigen 193

I) Grundsätzliches über den Zusammenhang zwischen Durchschnittsbesteuerung und betriebswirtschaftlichen Überlegungen 193
II) Betriebswirtschaftliche Probleme der nichtbuchführenden Land- und Forstwirte in bezug auf die Durchschnittsbesteuerung 194

1) Die Größe der Betriebswirtschaft 194
a) Die Betriebsgröße innerhalb der VOL 194
b) Die sich aus der Gegenüberstellung von nichtbuchführenden und buchführenden Landwirten ergebende Betriebsgrößenproblematik 196
2) Die Bildung stiller Reserven 202
3) Durchschnittsätze und Finanzierung 207
4) Das Rechnungswesen und die Durchschnittsbesteuerung 209

Seite

5) Die Beeinflussung der Rentabilität durch die Besteuerung nach Durchschnittsätzen 210
6) Die Wettbewerbsfähigkeit nichtbuchführender Landwirte 211

III) Die Bedeutung der Durchschnittsätze für die Eigentümer von Einfamilienhäusern und Eigentumswohnungen 212

ZUSAMMENFASSUNG UND SCHLUSS 216

A) Ergebnis der Untersuchungen 216

B) Weitere Möglichkeiten der Anwendung von Durchschnittsätzen 217

I) Notwendige Voraussetzung für eine vorteilhafte Durchschnittsbesteuerung 217
II) Möglichkeiten der Aufstellung von Durchschnittsätzen 218

1) Ermittlung des Reingewinns oder Reinüberschusses 218
2) Die Aufstellung von Durchschnittsätzen für einzelne Merkmale der Besteuerung zur Ermittlung des Gewinns oder des Überschusses 221

ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS

a. A.	anderer Ansicht
a. a. O.	an angegebenem Ort
Abs.	Absatz
Abschn.	Abschnitt
Anw. Bl.	Anwaltsblatt
AO	Abgabenordnung
Art.	Artikel
B	Der Betrieb
BB	Betriebsberater
BdF	Bundesminister der Finanzen
BewG	Bewertungsgesetz
BFH	Bundesfinanzhof
BFM	Bundesfinanzministerium
BGH	Bundesgerichtshof
BStBl	Bundessteuerblatt
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
DMBG	DM-Bilanzgesetz
DStR	Deutsche Steuerrundschau
DStZ	Deutsche Steuerzeitung
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte
Erl.	Erlaß
Entsch.	Entscheidung
EW	Einheitswert
EStG	Einkommensteuergesetz
EStR	Einkommensteuerrichtlinien
EStDV	Einkommensteuerdurchführungsverordnungen
FG	Finanzgericht

ff	folgende
Fin. Beh.	Finanzbehörden
FM	Finanzministerium
FR	Finanzrundschau
GG	Grundgesetz
gem.	gemäß
GrStDV	Grundsteuerdurchführungsverordnung
GVBl.	Gesetz- und Verordnungsblatt
ha	Hektar
i. d.	in der
i. d. F.	in der Fassung
Inf.	Die Information
InfL	Die Information für die Landwirtschaft
i. S.	im Sinne
i. V. m.	in Verbindung mit
Kap.	Kapitel
KRG	Kontrollratsgesetz
LAG	Lastenausgleichsgesetz
LFA	Landesfinanzamt
LN	Landwirtschaftliche Nutzfläche
Min. Bl.	Ministerialblatt
MinBl. Fin.	Ministerialblatt des Bundesministers der Finanzen
n. F.	neue Fassung
Nr.	Nummer
NStR	Neues Steuerrecht
NWB	Neue Wirtschaftsbriefe für Steuer- und Wirtschaftsrecht
o. a.	oben angegeben
OFD	Oberfinanzdirektion

Rd. Erl.	Runderlaß
RdF	Reichsminister der Finanzen
RFH	Reichsfinanzhof
RG	Reichsgericht
RGBl	Reichsgesetzblatt
RM	Reichsmark
S.	Seite
SHG	Soforthilfegesetz
Sp.	Spalte
StAnpG	Steueranpassungsgesetz
StP	Der Steuerpraktiker
StZBl	Steuer- und Zollblatt
StWa	Steuerwarte
U.	Urteil
u. E.	unseres Erachtens
v.	vom
Verf.	Verfügung
Vgl.	Vergleiche
v. H.	von Hundert
VO	Verordnung
VOL	Verordnung über die Aufstellung von Durchschnittsätzen für die Ermittlung des Gewinns aus Land- und Forstwirtschaft
VZ	Veranlagungszeitraum
WEG	Wohnungseigentumsgesetz
Wj.	Wirtschaftsjahr
WiGBl.	Gesetzblatt für die Verwaltung des Vereinigten Wirtschaftsgebietes
Wpg.	Wirtschaftsprüfung

z. B.	zum Beispiel
Ziff.	Ziffer

E I N L E I T U N G

Der modernen Einkommensbesteuerung, bei der weitgehend den besonderen Verhältnissen des Einzelfalls Rechnung getragen wird, unterliegen grundsätzlich die Einkünfte, die im betreffenden Wirtschaftsjahr tatsächlich erzielt worden sind. Damit sind Schätzungen oder Pauschalierungen als einkommensteuerfremde Verfahren grundsätzlich ausgeschlossen [1]. Die Besteuerung des Einkommens in der tatsächlich erzielten Höhe setzt aber eine genaue Ermittlung voraus, wozu es ordnungsmäßiger Aufzeichnungen bedarf. Liegen diese nicht vor und ist eine Ermittlung der Besteuerungsgrundlage auf andere Weise nicht möglich, so erfolgt im allgemeinen eine Schätzung (§ 217 AO).

Da die Schätzung der Einkünfte mit großen Schwierigkeiten verbunden ist, hat der Gesetzgeber den Verordnungsgeber in § 29 EStG ermächtigt, Durchschnittsätze für die Ermittlung bestimmter Einkünfte aufzustellen.

Die Durchschnittsbesteuerung verfolgt nicht das Ziel einer möglichst genauen Einkunftsermittlung; sie soll vielmehr Einzelfälle weitgehend unberücksichtigt lassen, um kostspielige Ermittlungsarbeiten, die in keinem Verhältnis zu dem finanziellen Ergebnis stehen, zu vermeiden. Zu diesem Zweck müssen den Durchschnittsätzen die normalen Einkünfte eines bestimmten Kreises von Steuerpflichtigen zugrunde gelegt werden.

Da völlig gleichliegende Verhältnisse nur selten anzutreffen sind, führt die Anwendung der Durchschnittsbesteuerung meist zu keinem "richtigen" Ergebnis, insbesondere auch wegen der Ertragsschwankungen in den einzelnen Jahren. Der Verzicht auf die genaue Ermittlung individueller Verhältnisse mit Rücksicht auf eine möglichst weitreichende Vereinfachung hat zur Folge, daß mit der Besteuerung der unterstellten Einkünfte die t a t s ä c h l i c h e n Einkünfte als versteuert gelten. Dieser Regelung liegt der Gedanke des Gesetzgebers zu Grunde, daß sich die jährlichen Schwankungen im Lauf der Zeit ausgleichen [2].

Das auch in diesem Fall vorhandene Streben des Gesetzgebers nach Gleichmäßigkeit führt also dazu, den einzelnen gesetzlichen Steuertatbestand in seiner eigentümlichen Gestalt gar nicht mehr zu ermitteln. Diese Fingierung "typischer" Gegebenheiten kann als "generelle Gleichmäßigkeit" bezeichnet werden [3].

---

1) Vgl. Neumark, F.; Theorie und Praxis der modernen Einkommensbesteuerung, Bern 1947, S. 22, S. 30 und S. 101

2) Vgl. Buschhoff, W.; Die Besteuerung nach Durchschnittsätzen gemäß § 29 EStG, in: Von der Auslegung und Anwendung der Steuergesetze, Stuttgart 1958, S. 196

3) Wacke, G.; Gesetzmäßigkeit und Gleichmäßigkeit, in: StuW 1947, Sp. 56

Jeder Vereinfachung wohnt aber eine gewisse Unsicherheit inne. In den folgenden Ausführungen soll versucht werden, die sich hieraus ergebende Problematik aufzuzeigen und zu untersuchen. Dieses Ziel kann jedoch nur erreicht werden, wenn man von den gesetzlichen Grundlagen für die Anwendung der Durchschnittsbesteuerung ausgeht.

Wegen der engen Verknüpfung der bisher aufgestellten Durchschnittsätze mit den Einheitswerten ist es unerläßlich, auch die Bewertung der im Zusammenhang mit der Durchschnittsbesteuerung stehenden Wirtschaftsgüter in den Rahmen dieser Arbeit einzubeziehen.

Die in der nachfolgenden Darstellung auftretenden Fragen und Probleme können nur gelöst werden unter Zuhilfenahme einer großzügigen Auslegung der gesetzlichen Bestimmungen, da der Gesetzgeber nur den Rahmen zur Erreichung eines bestimmten Zieles abgesteckt hat (§ 29 EStG). Für die richtige Auslegung des Gesetzes ist aber die Kenntnis der Entwicklungsgeschichte notwendig [1].

Ist die Anwendung der Durchschnittsbesteuerung auf der Grundlage der einschlägigen Gesetzesvorschriften und Verordnungen untersucht, so wird sich der Betriebswirt die Frage stellen müssen, welche Auswirkungen das Steuerrecht auf wirtschaftliche Gegebenheiten hat. Ausgangspunkt der betriebswirtschaftlichen Untersuchung ist das Tatsachenmaterial, welches in Form von formellen Rechtsvorschriften und Urteilen Einfluß auf den wirtschaftenden Menschen hat [2].

---

1) Vgl. auch: Spitaler, A.; Beiträge zur steuerrechtlichen Auslegungslehre, in: Steuerberaterjahrbuch 1956/57, S. 125

2) Vgl.: Wall, F.; Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, in: Wpg. 1956, S. 472

1. HAUPTABSCHNITT

DIE GESCHICHTLICHE ENTWICKLUNG DER DURCHSCHNITTSÄTZE

A. DIE GESETZGEBUNG BIS 1933

I. Das Einkommensteuergesetz von 1920

Bis zum Ende des Kaiserreiches wehrten sich die Einzelstaaten mit Erfolg gegen die immer stärker auftretenden Bestrebungen nach einer Reichseinkommensteuer[1]. Durch die innere Umwälzung in Deutschland nach dem 1. Weltkrieg wäre ein längerer Widerstand der nunmehrigen "Länder" jedoch von vorneherein aussichtslos gewesen. So wurde denn ein neues Reichseinkommensteuergesetz von dem damaligen Reichsfinanzminister Erzberger im Jahre 1919 der Nationalversammlung vorgelegt. Die bisherigen Grundsätze der bewährten Landesgesetze wurden zum Teil aufgegeben und nur in der Theorie erörterte Erkenntnisse gelangten zur Anwendung. Man kam ab von der bisher angewandten Quellentheorie, die verlangt, daß die Einnahmen aus bestimmten dauernden Quellen fließen und eine weitgehende Annäherung an die Schanz'sche Einkommenstheorie, "die alle Reinerträge und Nutzungen, geldwerte Leistungen, alle sonstigen Vermögenszugänge wie Erbschaften, Lotteriegewinne, Auszahlungen auf Grund von Versicherungen und Konjunkturgewinne zum Einkommen rechnet und nicht nur die Schuldzinsen, sondern auch die Vermögensverluste abrechnet" [2], wurde vollzogen [3].

Im Einkommensteuergesetz von 1920 zählen als steuerbares Einkommen die Einkünfte aus Grundbesitz, aus Gewerbebetrieb, aus Kapitalvermögen, aus Arbeit sowie sonstige Einkünfte (§ 5 EStG 1920). Zum Einkommen aus Grundbesitz gehören u. a. Einkünfte aus Miete und Pacht, der Wert der Nutzung einer Wohnung im eigenen Haus und Einkünfte aus dem Betriebe der Land- und Forstwirtschaft. Von Durchschnittsätzen zur Vereinfachung der Besteuerung dieser Einkunftsarten ist jedoch noch nicht die Rede.

Dieses Einkommensteuergesetz erwies sich als sehr mangelhaft, wie die zahlreichen Änderungen in den folgenden Jahren beweisen. Aus diesem Grunde konnte

---

1) Vgl.: Strutz, G.; Einkommensteuergesetz; Berlin 1921, S. 1
2) Becker, E.; Das Einkommensteuergesetz; Bd. I; Stuttgart 1928, S. 3
3) Vgl.: Neumark, F.; Theorie und Praxis der modernen Einkommensbesteuerung. Bern 1947, S. 221

eine neuerliche Reform nicht lange auf sich warten lassen. Sie wurde durchgeführt im weitgehend abgeänderten Einkommensteuergesetz des Jahres 1925.

II. Das Einkommensteuergesetz von 1925 und seine Folgen

1. Allgemeines

Das Einkommensteuergesetz von 1925 kehrte weder zur Quellentheorie zurück, noch hielt es an dem Schanz'schen Einkommensbegriff fest, sondern ging selbständig vor. Trotz der im Gesetz festgelegten Einkommensarten kommt die Quellentheorie deshalb nicht mehr zur Anwendung, da die Begriffe "Quelle" und "Einkommensart" nicht gleich sind, denn beim Bild der Quelle steht das ständige Fließen in der Gegenwart im Vordergrund, während das Einkommensteuergesetz die Ergebnisse in der Vergangenheit einschließlich einmaliger oder vereinzelter Leistungen besteuerte. Es läßt sich im Gegenteil eher die Meinung vertreten, das Gesetz sei ausgegangen vom Schanz'schen Begriff, habe ihn aber durch zahlreiche abweichende Vorschriften steuertechnisch nutzbar gemacht. [1)]

Erstmals wurden 1925 acht verschiedene Einkunftsarten, die im wesentlichen bis heute nicht geändert worden sind, erschöpfend aufgezählt; es werden auch Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung und aus Land- und Forstwirtschaft besonders genannt. Denn man hatte erkannt, daß es nicht möglich ist, den Begriff des Einkommens auf eine alles umfassende Formel zu bringen.

Von großer Bedeutung war die Trennung zwischen Gewinn und Überschuß der Einnahmen über die Werbungskosten. Der Gewinn wurde dabei nicht nur bei den Einkommensarten der Land- und Forstwirtschaft und des Gewerbebetriebs, sondern auch bei der Einkommensart der sonstigen selbständigen Berufstätigkeit zugrunde gelegt, während bei den übrigen Einkommensarten der Überschuß der Einnahmen über die Ausgaben als Besteuerungsgrundlage maßgebend wurde, so daß der Gewinnbegriff hier grundsätzlich zurücktritt.

Erst das Einkommensteuergesetz vom Jahre 1925 enthielt die Bestimmung, daß als Hilfsmittel der Besteuerung Durchschnittssätze für das Einkommen oder seine Ermittlungsgrundlagen unter Beteiligung der Landesregierung oder der von dieser bezeichneten Verwaltungsbehörde festgesetzt werden können (§ 46 EStG 1925).

Zusammen mit § 47 und § 48 EStG 1925 werden hier erstmals sachliche Vereinfachungsvorschriften als die Steuergerichte bindendes Recht geschaffen. Es wird hierdurch festgelegt, was als Steuer entrichtet werden soll.

---

1) Vgl.: Becker, E.; a.a.O., S. 75 ff

So bestimmt § 47 EStG 1925, daß bei Steuerpflichtigen, die durch Zuzug aus dem Ausland unbeschränkt steuerpflichtig werden, und § 48 EStG, daß auf Antrag bei beschränkt Steuerpflichtigen für das Einkommen aus inländischer Erwerbs- oder Berufstätigkeit ein Pauschalbetrag festgesetzt werden kann.

Während für die §§ 47 und 48 EStG 1925 keine allgemeinen Weisungen ergangen sind, schuf § 84 der Ausführungsbestimmungen zum Einkommensteuergesetz die Grundlage zur Ausübung der durch § 46 erteilten Ermächtigung. Hier heißt es: "Der Präsident des Landesfinanzamtes setzt nach Beteiligung der Landesregierung oder den von ihr bezeichneten Verwaltungsbehörden Durchschnittsätze im Sinne des § 46 des Gesetzes nach näherer Bestimmung des Reichsministers der Finanzen fest. Die Durchschnittsätze sind in geeigneter Weise bekanntzumachen."

2. Die Anwendungsfälle des § 46 EStG 1925

a) Durchschnittsätze für Werbungskosten

Verwirklicht wurde die in § 46 vorgesehene Institution erstmals durch die Verordnung vom 8. 3. 1926 [1] für die Werbungskosten bei Angehörigen der freien Berufe und ähnlicher Erwerbszweige. Hiernach sind bei Ärzten, Zahnärzten, Rechtsanwälten, Notaren und Dentisten zur Abgeltung der Werbungskosten und sonstigen Ausgaben bei der Ermittlung des Einkommens von den Einnahmen in Prozentsätzen ausgedrückte Beträge abzuziehen. Machte der Steuerpflichtige jedoch abweichende Angaben, so traten an Stelle der Durchschnittsätze die tatsächlichen Ausgaben. Nachdem durch die Verordnung vom 28. 1. 1928 [2] bestimmte Verbesserungen vorgenommen worden waren, bestimmte die Verordnung über die Festsetzung von Durchschnittsätzen für die Werbungskosten bei Angehörigen der freien Berufe vom 30. 1. 1930 [3] endgültig, daß von den Einnahmen abzuziehen sei:

a) bei Ärzten und Tierärzten
- von den ersten 40 000,- RM der Einnahmen 25 v. H.
- von den weiteren 20 000,- RM der Einnahmen 15 v. H.

b) bei Zahnärzten
- von den ersten 40 000,- RM der Einnahmen 40 v. H.
- von den weiteren 20 000,- RM der Einnahmen 20 v. H.

c) bei Rechtsanwälten, Patentanwälten sowie Notaren, die gleichzeitig Rechtsanwälte sind,
- von den ersten 40 000,- RM der Einnahmen 33 1/3 v. H.
- von den weiteren 20 000,- RM der Einnahmen 20 v. H.

---

1) RStBl 1926, S. 117
2) RStBl 1928, S. 42
3) RStBl 1930, S. 81

In Städten mit mehr als 1 Mill. Einwohner traten an die Stelle von 40 000,- RM 60 000,- RM.

Man hat jedoch sehr bald eingesehen, daß diese sogenannten "Pauschsätze" für Angehörige der freien Berufe mit großen Mängeln behaftet waren. Die Unterschiede der Ausgaben eines Landarztes oder des Inhabers einer Privatklinik beispielsweise waren zu groß, als daß eine Vereinheitlichung noch gerecht gewesen wäre. So wurden die Durchschnittsätze für Werbungskosten durch VO vom 23.11.1933 bereits wieder aufgehoben [1].

b) Durchschnittsätze bei nichtbuchführenden Landwirten

aa) Rückblick

Die Quellentheorie des preußischen Rechtes, die auch für andere deutsche Länder maßgebend war, faßte das Einkommen aus Landwirtschaft als eine Art des Einkommens aus Grundvermögen auf. Dabei wurde als "Quelle" des Einkommens nicht die Tätigkeit des Landwirtes, sondern das Grundvermögen angesehen.

Das Einkommensteuergesetz von 1920 gab jedoch die Quellentheorie auf. Für die Landwirtschaft folgte hieraus, daß das Gesetz in den Ermittlungsvorschriften als steuerbares Einkommen des selbstbewirtschafteten Grundbesitzes den gesamten land- und forstwirtschaftlichen Betriebsgewinn bezeichnete; auch verlangte es, bei geordneter Buchführung die Abschlüsse der Bücher als Grundlage zu verwenden.

Das Einkommensteuergesetz von 1925 hat einen neuen Weg eingeschlagen. Es stellte acht verschiedene Einkunftsarten auf, und zwar in dem Sinne erschöpfend, daß ein Wertzugang nur dann erfaßt werden konnte, wenn er innerhalb einer dieser Einkunftsarten erfolgte.

Die Vorschriften zur Durchführung des Gewinngedankens waren jedoch unklar. So mußte in diese schwierige und ungewisse Lage die Rechtsprechung des RFH eingreifen, wodurch allen Unklarheiten und Widersprüchen des Gesetzes zum Trotz dem Grundgedanken des Gesetzes, nur den realisierten Gewinn zu erfassen, zum Sieg verholfen wurde.

Es kam somit der Gedanke zum Durchbruch, als Einkommen aus Landwirtschaft nicht den Ertrag des Grundvermögens, sondern den durch die Tätigkeit des Landwirts erzielten Gewinn aufzufassen.

bb) Unterschiede der buchführenden und nichtbuchführenden Landwirte im EStG 1925

Eine ordnungsgemäße Gewinnermittlung setzte eine dem § 28 EStG 1925 entsprechende Buchführung voraus. Der Gewinn war auf Grund der Abschlüsse von Büchern

---

1) RStBl 1933, S. 1220

zu ermitteln, wenn diese wirklich den Reinertrag nachwiesen. Fehlte diese Buchführung, so blieb es zwar grundsätzlich Ziel der dann notwendigen Schätzung, zu erfassen und dann nötigenfalls zu prüfen, was sich bei ordnungsmäßiger Buchführung als Gewinn oder Verlust ergeben haben würde. Aber abgesehen von der Schwierigkeit, hierdurch ein annähernd richtiges Ergebnis zu ermitteln, ergaben sich noch eine Reihe entscheidender Unterschiede zwischen buchführenden und nicht buchführenden Landwirten. So ist es zum Beispiel nur aufgrund einer Buchführung möglich, eine genaue Abgrenzung der Betriebsausgaben von den Privatentnahmen vorzunehmen. Der am 29. 6. 1929 eingeführte Verlustvortrag (§ 15 Abs. 1 Ziff. 4 EStG 1925) für buchführende Landwirte verschärfte den Unterschied wesentlich. Weiter kommt in Betracht, daß für nichtbuchführende Landwirte die Vorschriften des § 46 EStG 1925 galten, die dem § 12 Abs. 1 Ziff. 3 EStG 1925 vorgingen, wonach statt des Gewinns der Überschuß der Einnahmen über die Ausgaben zugrunde zu legen ist.

cc) Die Anwendung des § 46 EStG 1925 auf nichtbuchführende Landwirte

Ebenso wie für die Werbungskosten Freiberuflicher wurden zur Vereinfachung auch für kleine nichtbuchführende Landwirte Durchschnittsätze eingeführt, deren Grundlage eine Verordnung vom 31. 12. 1925 [1] war. Hier wurde bestimmt, daß die von den Präsidenten der Landesfinanzämter endgültig festgesetzten Durchschnittsätze für die Veranlagung der nichtbuchführenden Landwirte zur Einkommensteuer 1924/25 Durchschnittsätze im Sinne des § 46 des Einkommensteuergesetzes sind.

Genauere Bestimmungen ergingen durch den zusammenfassenden Erlaß vom 27. 6. 1928 [2], der einer genaueren Untersuchung bedarf, da er wesentlich von den heute geltenden Vorschriften abweicht.

Die Durchschnittsätze wurden berechnet nach dem Rohertrag abzüglich der sachlichen Betriebsaufwendungen. Von dem zu Grunde gelegten Gesamtertrag wurden noch durch besondere Umstände anfallende Aufwendungen abgezogen, während Zuschläge für den Wert der Arbeitsleistung des Besitzers und seiner Familienangehörigen ausdrücklich ausgeschlossen waren. Nicht abgegolten durch die Durchschnittsätze waren Einkünfte aus landwirtschaftlichen Nebenbetrieben wie Brauereien, Brennereien, Bienenzucht und ähnliches. Außerdem mußte ausdrücklich entschieden werden, inwieweit die Einkünfte aus Sonderkulturen und Sonderpflanzungen in die Durchschnittsätze einbezogen waren. Für Weinbaubetriebe waren Durchschnittsätze nicht für die Einnahmen, sondern lediglich für die Werbungskosten aufzustellen.

---

1) RStBl 1926, S. 18
2) RStBl 1928, S. 221

Die Durchschnittsätze wurden für jede bei der Einheitsbewertung gebildete Ertragswertklasse aufgestellt. Ansonsten spielte die Bewertung nach dem Bewertungsgesetz keine Rolle.

Die Durchschnittsätze umfaßten grundsätzlich nur die Nutzflächen einschließlich der Flächen für Gebäude, Hofraum und Hausgarten, so daß forstwirtschaftlich, weinbaumäßig oder sonst gärtnerisch genutzte Grundstücksflächen sowie Erträge aus Ödland (Kiesgruben, Sandgruben usw.) oder Teichflächen ausschieden.

Für den Mietwert der Wohnung waren Durchschnittsätze besonders festzustellen, wobei auszugehen war von dem ortsüblichen Mietzins, den ein Mieter gezahlt haben würde. Die Ausgaben für die Wohnung wie Absetzungen für Abnutzung und dergleichen wurden bei der Errechnung der auf den landwirtschaftlichen Betrieb entfallenden Durchschnittsätze mit abgegolten.

Zur Ermittlung des benötigten Materials wurden im Laufe des Wirtschaftsjahres Beobachtungen angestellt über die Ernteerträge, über die Preise der wichtigsten Produkte und Produktionsmittel, über Unwetterschäden und Viehseuchen.

So wurden die Durchschnittsätze also auf Grund der tatsächlichen Ergebnisse von Betrieben gewonnen. Bei der Auswahl der Betriebe sollte geachtet werden auf die verschiedenen Ertragswertklassen und die vorhandenen Betriebsformen.

Da die Ermittlungsbetriebe jedoch keine Bücher führten, mußten sie von ausgebildeten Prüfern eingehend untersucht werden.

Aufgrund dieser Ergebnisse wurden die Durchschnittsätze dann durch die Präsidenten der Landesfinanzämter aufgestellt und nach Anhörung der landwirtschaftlichen Organisationen festgesetzt.

Bei der endgültigen Anwendung der Durchschnittsätze war jedoch, da sie nur für normale Verhältnisse galten, zu prüfen, ob der festgestellte Satz auf den Einzelfall Anwendung fand und inwieweit sich Abweichungen ergaben, so daß gegebenenfalls ein niedrigeres oder ein höheres Einkommen festgesetzt werden mußte. Auf Grund des RFH-Urteils vom 8.2.1928 [1] durfte zu Ungunsten des Steuerpflichtigen von den Durchschnittsätzen nur abgewichen werden, wenn sich ein Betrieb von anderen der Durchschnittsbesteuerung unterliegenden Betrieben so wesentlich unterschied, daß eine Gleichstellung nicht möglich war.

Von dem nach Durchschnittsätzen ermittelten Gewinn konnten abgesetzt werden: Schuldzinsen, Altenteilslasten, besonders hohe öffentliche Abgaben und gewisse Sonderleistungen.

---

1) RFH vom 8.2.1928, RStBl 1928, S.211

Ebenso waren wesentliche Einnahmenausfälle durch außerordentliche Viehverluste, durch Brandschaden und dergleichen zu berücksichtigen.

Auch die Aufwendungen für fremde Arbeitskräfte waren in voller Höhe nach dem tatsächlichen Betrage abzuziehen. Um die Familienbetriebe zu begünstigen, beschloß der Reichstag am 31. 3. 1926, daß für jeden im bäuerlichen Betrieb mitarbeitenden volljährigen Abkömmling des Betriebsinhabers, der nicht auf Grund eines Dienstvertrages tätig war, die Hälfte des Betrages abzuziehen war, der für eine fremde Arbeitskraft aufzuwenden gewesen wäre [1].

Neben diesen Abzügen wurde außerdem die steuerliche Leistungsfähigkeit berücksichtigt. Brandschäden, soweit sie über die Minderung des Einkommens hinaus eine wesentliche Vermögensschädigung bedeuteten und hohe Ausgaben bei Krankheiten, Todesfällen und dergleichen konnten in diesem Zusammenhang angerechnet werden.

Wie man sieht, war das angewandte Verfahren recht umständlich und kostspielig, da neben der Feststellung des Einheitswertes noch getrennte Ermittlungen in Form von Prüfungen einer großen Anzahl von Betrieben angestellt werden mußten [2].

Stark abgeschwächt wurde der Gegensatz zwischen buchführenden und nichtbuchführenden Landwirten durch die Einfügung des § 28a EStG. Nach dieser Sonderregelung galt in der Fassung der Anpassungsverordnung vom 23. 12. 1931 [3] folgendes:
Übersteigen die gesamten Einkünfte des Land- und Forstwirts nicht den Betrag von 6 000, - RM, so bleibt der Land- und Forstwirt einkommensteuerfrei.
Übersteigen die gesamten Einkünfte des Land- und Forstwirts den Betrag von 6 000, - RM, jedoch nicht den Betrag von 12 000, - RM, so bilden die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft steuerpflichtiges Einkommen nur, soweit sie den Betrag von 6 000, - RM übersteigen.
Übersteigt das gesamte Einkommen vor Abzug des steuerfreien Einkommensteils und der Familienermäßigung den Betrag von 12 000, - RM, so wird die tarifmäßige Einkommensteuer um 10 v. H. der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, höchstens jedoch um 600, - RM, gekürzt.

Diese Bestimmung muß gesehen werden im Zusammenhang mit der in den dreißiger Jahren für die Gesetzgebung beginnenden unruhigen und unübersichtlichen Zeit, die man als "Zeitalter der Notverordnungen" bezeichnen könnte.

---

1) Vgl.: RStBl 1928, S. 227
2) Vgl. auch: Neumark, F.; Theorie und Praxis der modernen Einkommensbesteuerung, Bern 1947, S. 238 f
3) RGBl I, S. 779

Der dritte Teil der Notverordnung vom 1.12.1930 trug die Überschrift: Steuervereinfachung und Steuervereinheitlichung. Ihr Hauptziel war es, für den gesamten Grundbesitz die Grundsteuer der Länder und Gemeinden und für das Gewerbe die Gewerbesteuer der Länder und Gemeinden zu vereinheitlichen und beide Steuern in der Weise in Beziehung zur Einkommensteuer zu bringen, daß die ersten 6 000,- RM des Einkommens aus Grundbesitz und Gewerbebetrieb durch die Grundsteuer und die Gewerbesteuer abgegolten sein sollten.

Im engsten Zusammenhang mit diesen Plänen wurden mit Wirkung vom 1.4.1932 durch die Notverordnung vom 1.12.1930 in Kap. IV, Art. 4 Nr. 2 und 5 die §§ 28a und 57a in das Einkommensteuergesetz eingefügt. Weiter hat die als Notverordnung des Reichspräsidenten erlassene Anpassungsverordnung vom 23.12.1931 den § 28a in obenstehende Fassung geändert. Das bedeutete, daß die Fassung von 1930 nie in Kraft getreten ist, weshalb sie auch hier nicht erläutert wird.

So wurde denn für die Land- und Forstwirtschaft im praktischen Ergebnis eine Einheitssteuer geschaffen, die für die ersten 6 000,- RM durch die Grundsteuer abgegolten war. Für die Übergangszeit waren die am 1.2.1932 [1] erlassenen Durchführungsbestimmungen für die Überleitung zur landwirtschaftlichen Einheitssteuer vorgesehen.

Verfolgt man die Entstehungsgeschichte des § 28a, um seine Tragweite zu erkennen, so wird deutlich, daß seine Fassung in der Notverordnung vom 1.12.1930 zu erheblichen Zweifeln führen mußte. Die Anpassungsvorschrift hatte daher in erster Linie diese Unklarheiten zu beseitigen. Im Ergebnis schwächte sie aber auch einige Vergünstigungen ab. Dazu kam, daß im Hintergrund immer noch der Plan der Steuervereinfachung und Steuervereinheitlichung stand.

Der Hauptunterschied der beiden Fassungen des § 28a bestand darin, daß die Einkünfte aus der Verpachtung von land- und forstwirtschaftlichen Betriebsvermögen außerhalb eines land- und forstwirtschaftlichen Eigenbetriebes nicht mehr begünstigt waren und für die Abgeltung vorläufig einfach ausschieden. Außerdem konnte es nach der früheren Fassung den Land- und Forstwirten nicht versagt werden, Verluste aus Land- und Forstwirtschaft gegen sonstige Einkommen aufzurechnen.

Obwohl die Anpassungsverordnung also einige Vergünstigungen einschränkte, welche ursprünglich im § 28a EStG 1925 vorgesehen waren, bedeutete die Begünstigung hinsichtlich der ersten 6 000,- RM Reineinkünfte eine wesentliche Erleichterung für die notleidende Landwirtschaft, da die beabsichtigte schärfere Ausbildung der Grundsteuer unterblieb.

Das Ziel, welches durch § 28a ursprünglich angestrebt worden war, nämlich eine wesentliche Vereinfachung der Besteuerung der Land- und Forstwirtschaft, war nun-

1) RStBl 1932, S. 132

mehr im wesentlichen erreicht. Daneben kam jedoch noch der Gedanke der Steuervereinheitlichung zum Durchbruch.

Auf Grund dieser Entwicklung ist es somit nicht weiter verwunderlich, daß durch den Runderlaß des RdF vom 5. 3. 1932 [1] die Besteuerung nach Durchschnittsätzen aufgehoben wurde. An ihre Stelle traten Richtlinien einfachster Art, die es ermöglichen sollten, festzustellen, ob die Reineinkünfte eines Steuerpflichtigen aus Land- und Forstwirtschaft die Grenze von 6 000,- RM erreicht haben oder nicht. Von Bedeutung waren diese Richtlinien auch in den Fällen, in denen das Gesamteinkommen 12 000,- RM überstieg, auch wenn die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft 6 000,- RM nicht erreichten.

3. Zusammenfassende Darstellung des Wesens der damaligen Durchschnittsätze

Das Wesen der damaligen Durchschnittsätze wird deutlich bei der Gegenüberstellung mit den bloßen Richtlinien bzw. Richtsätzen, welche von den Präsidenten der Landesfinanzämter in Fühlungnahme mit den betroffenen Wirtschaftskreisen aufgestellt wurden. Hierzu stellte der RFH in seinem Urteil vom 28. 1. 1930 [2] fest, daß Durchschnittsätze im Sinne des § 46 EStG 1925 nur die vom RdF oder mit seiner Ermächtigung erlassenen Durchschnittsätze sind, an welche die Behörden gebunden waren, während Richtlinien nur Anhaltspunkte sind, die bei Fehlen genauerer Unterlagen benutzt werden dürfen. Der sachliche Unterschied bestand also darin, daß die Richtlinien von Behörden nur angewandt werden durften, wenn sie festgestellt hatten, daß sie für den besonderen Fall paßten.

Dieser Gegensatz wurde dadurch stark abgeschwächt, daß die Rechtsprechung von den Durchschnittsätzen abweichende günstigere Ergebnisse, welche in der Steuererklärung geltend gemacht wurden, nur im Ermittlungsverfahren, nicht aber im Rechtsmittelverfahren hatte gelten lassen. Diese Auffassung wurde damit begründet, daß § 204 AO zwar die Ermittlung der Einzelheiten jedes Falles fordere, die Steuerbehörde hiervon jedoch durch das Vorhandensein von Durchschnittsätzen entbunden sei. Das hätte aber nur Geltung für das Ermittlungs-, nicht aber für das Rechtsmittelverfahren [3].

Wesentlich für die Bedeutung der damaligen Durchschnittsätze war der Umstand, daß sie nur bei normalen Verhältnissen anzuwenden waren. Demzufolge erklärte der RFH in seinem Urteil vom 18. 5. 1927 [4] das Finanzamt für berechtigt, die

1) RStBl 1932, S. 258
2) RStBl 1930, S. 257
3) Vgl. auch: Becker, E.; a. a. O., S. 1923
4) StW 1927, Nr. 226

Durchschnittsätze nicht anzuwenden, wenn bei einem Steuerpflichtigen Verhältnisse vorlagen, die vom Normalen abweichen. Wenn die Durchschnittsatze wirklich den Durchschnitt der für die Besteuerung entscheidenden Grundlagen darstellten, bestand eine Begünstigung für die Landwirtschaft nur noch dann, wenn der Steuerpflichtige dadurch günstige Ergebnisse erzielte, daß er und seine Angehörigen mehr leisteten als andere oder daß durch besondere Geschicklichkeit beim Verkauf landwirtschaftlicher Produkte ein überdurchschnittlicher Gewinn erzielt werden konnte.

Trotzdem ging jedoch die Begünstigung der Landwirtschaft weit über diesen Rahmen hinaus, da die damaligen Durchschnittsätze auch ohne die Bindung an den Einheitswert meist sehr viel weniger Gewinn ergaben als es der Wirklichkeit entsprach. So kam es zum Beispiel vor, daß die Durchschnittsätze so niedrig ausfielen, daß Landwirte, die Pacht zu entrichten hatten, Verluste ausweisen mußten, obwohl sie im Wirtschaftsjahr gelebt hatten und von tatsächlichen Verlusten nicht die Rede war.

Das führte schon damals zu einem Verstoß gegen den Grundsatz der Gleichbehandlung der Steuerpflichtigen, denn im Falle der Führung von Büchern wurden für den Landwirt meistens sehr viel ungünstigere Ergebnisse ermittelt.

Besondere Schwierigkeiten ergaben sich daraus, daß die nichtbuchführenden Landwirte die Durchschnittsätze als Höchstsätze betrachteten, von denen bei Vorliegen irgendwelcher ungünstiger Umstände ein Abschlag gemacht werden konnte. Hier mußte allerdings die Rechtsprechung eingreifen und darauf verweisen, daß gewisse Umstände in den Durchschnittsätzen bereits berücksichtigt waren. So lehnte es der RFH in seinem Urteil vom 13.12.1928 [1] ab, daß ein nichtbuchführender Landwirt die Anschaffung einer Mähmaschine absetzen könne, da die Anschaffungskosten in den amtlichen Durchschnittsätzen enthalten seien.

Derselbe Grundsatz wurde für den Fall angewandt, daß ein in einem einzelnen Jahr überdurchschnittlicher Verlust auftrat. Der RFH hatte zu der Frage Stellung zu nehmen, wann Verluste im Viehbestand eines nichtbuchführenden Landwirts einen Abschlag von den Durchschnittsätzen rechtfertigen und in welcher Höhe gegebenenfalls ein Abschlag vorzunehmen ist. Der RFH lehnte einen Abschlag grundsätzlich ab. Er vertrat die Auffassung, ein Abschlag wegen eines übernormalen Verlustes dürfe nur vorgenommen werden, wenn nicht anzunehmen sei, daß die Verluste bei Anwendung der Durchschnittsätze im Lauf der Jahre nicht ausgeglichen würden [2].

---

1) RStBl 1929, S. 195

2) RFH vom 27.2.1929, RStBl 1929, S. 273

B. DIE GESETZGEBUNG VON 1933-1945 IN BEZUG AUF DIE DURCHSCHNITTSÄTZE

Das Ziel der Einkommensteuerreform von 1934 war es, unter Berücksichtigung finanz- und staatspolitischer Aufgaben ein System der Einkommensbesteuerung unter Verwendung brauchbarer Teile des alten Einkommensteuerrechts zu schaffen, welches bevölkerungs- und wirtschaftspolitischen Anforderungen genügte [1]. Dabei hat man in Anlehnung an Praxis, Rechtsprechung und Schrifttum Begriffe klar festgelegt, aber auch sachliche Änderungen zur Beseitigung von aufgetretenen Mängeln vorgenommen.

Nachdem die eingeführten Durchschnittsätze durch die Verordnung vom 23.11. 1933 [2] und den Runderlaß des RdF vom 5.3.1932 [3] wieder aufgehoben worden waren, brachte das Einkommensteuergesetz grundlegende Neuerungen in bezug auf die Durchschnittsbesteuerung.

Das Einkommensteuergesetz 1925 regelte die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft in den §§ 26 bis 28a. An ihre Stelle trat 1934 der § 13 EStG 1934, der in seinen Grundzügen bis heute keine Änderungen mehr erfahren hat.

Anläßlich der Einkommensteuerreform 1934 hatte der Gesetzgeber die Frage der Eingliederung der Landwirtschaft in die Einkommensteuer erneut zu prüfen. "Die Entscheidung war dadurch erschwert, daß die sogenannte landwirtschaftliche Einheitssteuer, die seinerzeit unter dem Druck der landwirtschaftlichen Krise eingeführt worden war, die Landwirtschaft zum allergrößten Teil, wenn auch nicht rechtlich, so doch tatsächlich, aus dem System der Einkommensbesteuerung herausgelöst hatte" [4].

Die Begriffsbestimmung für die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft hat insofern eine veränderte Fassung gefunden, als die Einkünfte aus gewerblicher Bodenbewirtschaftung ausdrücklich den Einkünften aus Gewerbebetrieb zugewiesen wurden, während diese Einkünfte vorher nur dann nicht unter die land- und forstwirtschaftlichen Einkünfte fielen, wenn es sich um einen selbständigen gewerblichen Betrieb handelte. Auf diese Weise wurde eine scharfe Trennung zwischen land- und forstwirtschaftlichen Einkünften auf der einen Seite und gewerblichen Einkünften auf der anderen Seite geschaffen [5].

---

1) Vgl.: Begründung zum Einkommensteuergesetz vom 16. Okt. 1934, RStBl 1935, S. 33

2) Vgl.: S. 6

3) Vgl.: S. 11

4) Kaemmel, E.: Landwirtschaft und Einkommensteuer, in: DStZ 1935, S. 661

5) Vgl.: Begründung zum Einkommensteuergesetz v. 16.Okt. 1934, in: RStBl 1935, S. 33 und Kaemmel, E.: a. a. O., S. 662

Der § 13 Abs. 3 EStG 1934 regelt die sogenannte landwirtschaftliche Einheitssteuer, so daß § 28a i. d. Fassung der Verordnung vom 23. 12. 1931 [1] nicht ersatzlos weggefallen ist.

Diese landwirtschaftliche Einheitssteuer wird zwar in ihrem Grundgedanken aufrechterhalten, verlor aber stark an Bedeutung durch das Herabsetzen der Grenzen von 6 000, - und 12 000, - RM auf 3 000, - und 8 000, - RM. Reinhardt begründet diese Maßnahme damit, daß eine weitere Begünstigung der Landwirtschaft nicht mehr gerechtfertigt sei, solange alle anderen Steuerpflichtigen ohne Einschränkung zu den hohen Steuerlasten herangezogen werden müßten [2]. In der Tat waren die Verhältnisse in der Landwirtschaft verbessert worden durch eine grundlegende Umgestaltung des Grund- und Bodenrechts, durch eine Stabilisierung der landwirtschaftlichen Preise und die erhöhte Kaufkraft.

Für eine Übergangszeit bis zum Wirtschaftsjahr 1935/36 wurden allerdings die Grenzen des § 28a EStG 1925 beibehalten, um der Landwirtschaft die Möglichkeit zu geben, die Ergiebigkeit ihrer Betriebe zu erhöhen.

Abgesehen von der Änderung der Grenzen ist von Bedeutung, daß auch im § 13 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes 1934 kein Verlustvortrag vorgesehen war, während ein 1 000, - RM übersteigender Verlust bei anderen Einkünften abgezogen werden konnte.

In der Behandlung buchführender und nichtbuchführender Landwirte enthielt das Einkommensteuergesetz 1934 keine ausdrücklichen Unterschiede; sie ergaben sich aber trotzdem durch das Wesen der Schätzung. Da solchen Schätzungen im allgemeinen Erfahrungssätze zugrunde liegen, schieden für die nichtbuchführenden Landwirte eine Reihe von Vorteilen wie die Abzugsfähigkeit bestimmter Ausgaben oder die Zubilligung der Abschreibungsfähigkeit für geringwertige Wirtschaftsgüter aus.

Während der nunmehrige § 21 EStG 1934, welcher die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung behandelt, keine wesentlichen Änderungen gegenüber dem § 38 EStG 1925 im Zusammenhang mit den Durchschnittsätzen enthielt, brachte § 29, der § 46 EStG 1925 ersetzt, bedeutsame Neuerungen.

Nach dem Einkommensteuergesetz 1925 war grundsätzlich das tatsächlich zugeflossene Einkommen zu versteuern. Wegen bestimmter Schwierigkeiten bei der Ermittlung der Einkünfte gewisser Gruppen ließ es das Gesetz zu, daß als Hilfsmittel Durchschnittsätze festgesetzt werden konnten. Der Charakter als Hilfsmittel wurde besonders betont durch den Umstand, daß der Steuerpflichtige die An-

---

1) RGBl I 1931, S. 779

2) Vgl.: Reinhardt, F.: Die neuen Steuergesetze; Berlin 1934, S. 90

wendung auf seinen Fall verhindern konnte, wenn er die Abweichungen beweisen oder belegen konnte. Aus diesem Grunde wurde auch von der Ermächtigung des § 46 EStG 1925, Durchschnittsätze einzuführen, wenig Gebrauch gemacht. Vollends zur Bedeutungslosigkeit sanken sie durch die Einführung des § 28a EStG 1925 und der damit angestrebten Einheitssteuer herab. Auch die damit notwendig gewordene Aufstellung von Richtsätzen scheiterte an der Unrichtigkeit der Aufzeichnungen und der zeitraubenden Feststellung.

Man suchte deshalb erneut nach Wegen, welche eine ordnungsmäßige Gewinnermittlung auch in den Fällen erlaubten, bei denen sich Schwierigkeiten ergaben. Das war der Fall bei kleineren Gewerbetreibenden, kleineren Landwirten und sonstigen Steuerpflichtigen, bei denen eine ordnungsmäßige Buchführung nicht gewährleistet war. Man glaubte eine Lösung dieses Problems dadurch gefunden zu haben, daß die Möglichkeit gegeben wurde, daß Steuerpflichtige nach rechtsverbindlichen Durchschnittsätzen besteuert werden konnten.

Eine bedeutsame Neuerung stellte die Bestimmung dar, daß als Voraussetzung für die Einführung solcher Durchschnittsätze bereits die Vermutung genügte, daß die Bücher oder Aufzeichnungen Unrichtigkeiten enthielten. Aus Gründen der Rechtssicherheit und im Interesse der Steuerpflichtigen wurde die Anwendung von Durchschnittsätzen jedoch beschränkt auf die ersten drei Einkunftsarten und auf die Ermittlung des Überschusses der Einnahmen über die Werbungskosten bei Vermietung und Verpachtung. Um Ungerechtigkeiten möglichst zu vermeiden, war es Wille des Gesetzgebers, nur Rahmensätze aufzustellen, innerhalb derer nach Abwägung aller Umstände die Gegebenheiten des Einzelfalles geschätzt werden sollten.

Eine Besonderheit stellte der Abs. 3 des § 29 EStG 1934 insofern dar, als zur Ermittlung des Nutzungswertes der Wohnung im eigenen Haus die Möglichkeit gegeben war, einen Hundertsatz des zuletzt festgestellten Einheitswertes zu bestimmen. Die Anwendung eines solchen Durchschnittsatzes war aber nicht an die vorher genannten Voraussetzungen gebunden, sondern man wollte die Schwierigkeit der Ermittlung des Überschusses der Einnahmen über die Werbungskosten durch eine Schätzung umgehen. Diese Schwierigkeit bestand jedoch nicht, falls der Steuerpflichtige in seinem Mietwohngrundstück eine Wohnung bewohnte, da ein Vergleich mit anderen Wohnungen im gleichen Haus möglich war. Die Vorschrift des § 29 Abs. 3 EStG 1934 sollte daher nur Anwendung finden für Häuser, die vom Steuerpflichtigen in vollem Umfang selbst bewohnt wurden.

Bis zum Kriegsende wurden nun an den gesetzlichen Bestimmungen, welche die Durchschnittsbesteuerung betreffen (§ 13 Abs. 3, § 21 Abs. 2 und § 29 EStG), keine Änderungen mehr vorgenommen.

---

1) Vgl.: Begründung zum Einkommensteuergesetz vom 16.10.1934, RStBl 1935, S. 33 ff

Die Ermächtigung des § 29 EStG 1934 wurde zum ersten Male durch die Verordnung über die Aufstellung von Durchschnittsätzen für die Ermittlung des Gewinns aus Land- und Forstwirtschaft vom 31. 12. 1936 [1] in Anspruch genommen, da mit der erstmaligen Anwendung des § 13 Abs. 3 EStG 1934 die Zahl der steuerpflichtigen Land- und Forstwirte auf ein Vielfaches gestiegen ist. Die neu einkommensteuerpflichtig gewordenen Land- und Forstwirte setzten sich hauptsächlich aus solchen Steuerpflichtigen zusammen, die nicht zur Führung von Büchern verpflichtet waren und auch tatsächlich solche Bücher nicht führten. Somit wäre auch die Zahl der Schätzungen ohne besondere Maßnahmen kräftig gestiegen. Deshalb wurde es für erforderlich gehalten, wieder Durchschnittsätze für die Ermittlung des Gewinns einzuführen [2].

Im folgenden soll nur die Stellung dieser Durchschnittsätze in der Entwicklung, jedoch nicht ihrem Wesen nach aufgezeigt werden, da dies an anderer Stelle ausführlich geschieht.

Bewußt wurde das frühere Verfahren zur Ermittlung des Gewinns nichtbuchführender Landwirte verlassen, da es sehr zeitraubend und kostspielig war. Denn es mußten, wie erwähnt, jährlich eine erhebliche Zahl von Ermittlungsbetrieben ausgewählt und einzeln einer Prüfung unterzogen werden, um Grundlagen für den Ansatz des Gewinns ähnlicher Betriebe zu erhalten. Außerdem wurde früher selten ein richtiges Ergebnis erzielt, da die Unterschiede auch in gleichgearteten Gruppen zu groß waren. Da das Steueraufkommen der in Betracht kommenden kleinen Land- und Forstwirte zudem relativ gering war, trat der Grundsatz größtmöglicher Vereinfachung des Besteuerungsverfahrens immer mehr in den Vordergrund [3].

Für eine weitgehende Vereinfachung bot der Einheitswert eine gute Grundlage. § 31 des Bewertungsgesetzes fordert, daß als Grundsatz für landwirtschaftliche Betriebe die Bewertung nach Ertragswerten gilt. Der Ertragswert wurde gem. § 31 Abs. 2 BewG als ein Vielfaches der durchschnittlich erbrachten Reinertrage bezeichnet. Dabei ging man davon aus, daß ein schuldenfreier Betrieb unter gewöhnlichen Verhältnissen ordnungsmäßig, gemeinüblich und mit entlohnten fremden Arbeitskräften bewirtschaftet wird. Es lag nun nahe, den umgekehrten Weg vom Einheitswert zum Reinertrag zu gehen. So konnte die im Verfahren der Einheitsbewertung geleistete Verwaltungsarbeit auch für die Einkommensbesteuerung nutzbar gemacht werden, indem man für die Ermittlung des Gewinns aus Land- und Forstwirtschaft bei Vorliegen bestimmter Voraussetzungen den Einheitswert heranzog.

---

1) RGBl 1937, S. 1 und RStBl 1937, S. 33

2) Vgl.: Adermann, W.: Besteuerung der Landwirtschaft, Berlin 1938, S. 15 ff

3) Vgl.: Rogge, C.: Einkommensbesteuerung bei nichtbuchführenden Land- und Forstwirten, in: DStZ 1937, S. 276

Ein weiterer Unterschied zur Regelung der Durchschnittsätze im Einkommensteuergesetz von 1925 bestand darin, daß die neuen Durchschnittsätze angewendet werden müssen, falls die Voraussetzungen erfüllt sind. Dagegen konnte der Steuerpflichtige vorher ihre Anwendung dadurch verhindern, daß er in seiner Steuererklärung abweichende Angaben machte und sie entweder bewies oder so belegte, daß eine von den Durchschnittsätzen abweichende Schätzung geboten war.

Erstmalig in der Geschichte der Einkommensbesteuerung in Deutschland war die Aufstellung von Durchschnittsätzen für die Ermittlung des Gewinns aus Einkünften aus Vermietung und Verpachtung durch die Verordnung über die Bemessung des Nutzungswerts der Wohnung im eigenen Einfamilienhaus vom 26.1.1937 [1]. Sie hatte ihre Grundlage in § 29 Abs. 3 EStG 1934, wonach der Nutzungswert der Wohnung im eigenen Haus in einem Hundertsatz des zuletzt festgestellten Einheitswerts des Grundstücks bemessen werden kann.

Gemäß § 21 Abs. 2 EStG 1934 wird auch der Nutzungswert der Wohnung im eigenen Haus zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung gerechnet, welche im allgemeinen durch eine Einnahmenüberschußrechnung ermittelt werden. Dies stellt insofern eine Sonderregelung dar, als der Nutzungswert von Gegenständen, die der Steuerpflichtige selbst nutzt, nicht als Einkommen zählt. Die Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung durch eine Einnahmeüberschußrechnung setzt jedoch voraus, daß ordnungsmäßige Aufzeichnungen geführt werden, wenn keine Schätzung stattfinden soll. Diese Schätzung war aber außerordentlich schwierig, denn es mußten nicht vorhandene Einnahmen und Werbungskosten angenommen werden, die durch keinerlei Aufzeichnungen belegt werden konnten. Noch schwieriger war es, einen sogenannten Rohmietwert zu schätzen, da bei Häusern, die ganz oder überwiegend vom Eigentümer bewohnt wurden, vergleichbare Vermietungsfälle meist nicht vorhanden waren, so daß viele Fehlerquellen bestanden. Ebenso mußte berücksichtigt werden, daß im Falle von Vermietungen der Rentabilitätsgedanke häufig im Hintergrund stand, da sich der Eigentümer eines Einfamilienhauses in der Mehrzahl der Fälle zu einer Vermietung erst dann entschließt, wenn er durch seine wirtschaftliche Lage dazu gezwungen wird; so kann der vereinbarte Mietzins nicht als angemessen betrachtet werden.

Es mußte deshalb eine einfachere und sicherere Art der Berechnung des Nutzungswertes gesucht werden. Man fand sie durch den Ansatz eines Betrages für den reinen Nutzen, der in einem Hundertsatz vom Einheitswert festgelegt wurde [2].

Nicht erforderlich war diese Regelung für die Wohnung im eigenen Mietwohnhaus, da hier der Rohmietwert leicht durch einen Vergleich mit den anderen vermieteten Wohnungen ermittelt werden kann.

---

1) RGBl I 1937, S. 99 und RStBl 1937, S. 161

2) Vgl.: Rogge, C.: Die steuerliche Behandlung des Nutzungswerts der Wohnung im eigenen Haus, in: DStZ 1937, S. 611

Somit wurde also mit dieser Vorschrift einem langjährigen Bedürfnis der Praxis nach Erleichterung des Veranlagungsverfahrens im Falle selbstbewohnter Einfamilienhäuser entsprochen [1].

C. DIE NACHKRIEGSZEIT SEIT 1945 BIS HEUTE

I. Die Gesetzgebung des Kontrollrates

Das Jahr 1946 brachte die Gesetzgebung des Kontrollrats in Berlin, durch die auf dem Gebiet des Steuerrechts bei fast allen deutschen Steuergesetzen erhebliche Änderungen eingetreten sind. Besonders einschneidende Wirkungen zeitigte das KRG Nr. 12 zur Änderung der Gesetzgebung in bezug auf die Einkommensteuer, Körperschaftsteuer und Gewinnabführung. Die Steuergesetze des Kontrollrats müssen in erster Linie unter währungspolitischen und erst in zweiter Linie unter finanzpolitischen Gesichtspunkten gesehen werden. So wurde durch sie eine Grundlage geschaffen zur Beseitigung des Kaufkraftüberhanges. Die Methodik war dabei relativ einfach; in den meisten Fällen erhöhte man nämlich lediglich die Steuersätze, setzte Freibeträge herab und änderte die Steuerklassen [2]. Die Folge hiervon war, daß Arbeitslust und Arbeitsleistung nachteilig beeinflußt wurden. Da die gesamte landwirtschaftliche Bevölkerung ohne Rücksicht darauf, welches persönliche Verbrauchseinkommen dabei übrig blieb, ihre Betriebe weiterführen mußte, war die Wirkung jedoch wesentlich geringer als in anderen Bevölkerungsschichten.[3]

Eine Änderung für die Besteuerung nichtbuchführender Land- und Forstwirte brachte Artikel IX des KRG Nr. 12. Es wurden die Begünstigungen für Land- und Forstwirtschaft in § 13 Abs. 3 EStG dahingehend verringert, daß nunmehr Freibeträge nur noch bei Gesamteinkünften bis zu 6 000, - RM im Jahr (bisher bis zu 8 000, -) zustanden und der Freibetrag selbst von 3 000, - RM auf 1 000, - RM herabgesetzt wurde [4]. Das hatte zur Folge, daß die Bedeutung der in den dreißiger Jahren angestrebten Einheitssteuer, welche schon durch das Einkommensteuergesetz im Jahre 1934 weitgehend abgeschwächt worden war, nunmehr auf ein Mindestmaß herabsank. Der Kreis der objektiv Steuerpflichtigen hat sich dadurch erheblich erweitert.

---

1) Vgl.: Runderlaß des RdF vom 26. 1. 1937 betreffend die Bemessung des Nutzungswertes der Wohnung im eigenen Einfamilienhaus; RStBl 1937, S. 161 ff

2) Vgl.: Ridder, H.: Zu Art. XIV KRG Nr. 12 und § 34 EStG in: StuW 1947, S. 603

3) Vgl.: Mattes: Zu den Steuergesetzen des Kontrollrates, in: BB vom 15. 6. 1946, S. 2

4) Vgl.: Schefold, K.: Die Änderungen des Einkommensteuerrechts durch den Kontrollrat, in: StuW 1947, Sp. 92

Eine weitere Änderung führte Art. XVI Ziff. 4b KRG Nr. 12 herbei. Demnach hatten nichtbuchführende Land- und Forstwirte eine Steuererklärung nicht mehr abzugeben, wenn ihr nicht aus Land- und Forstwirtschaft stammendes steuerpflichtiges Einkommen 600,- RM nicht übersteigt. Außerdem wurden diese Steuerpflichtigen hiernach auch nicht mehr zur Einkommensteuer veranlagt [1]. Bisher war in §§ 9 ff der Verordnung über landwirtschaftliche Durchschnittsätze vom 31. 12. 1936 angeordnet, daß diese Steuerpflichtigen nach einmaliger Veranlagung jährlich ohne neue Veranlagung den bisherigen Betrag an Einkommensteuer auch fernerhin zu entrichten hatten, wenn es bei den Verhältnissen blieb, die für die erste Schätzung des Gewinns die Grundlage gebildet hatten.

Die Verschärfung der Besteuerung durch die Kontrollratsgesetze kommt auch dadurch zum Ausdruck, daß gem. § 2 Abs. 1 der VOL als Grundbetrag für die Ermittlung des Gewinns nicht mehr wie bisher ein Achtzehntel, sondern ein Zwölftel des Einheitswertes angesetzt werden muß [2]. Das bewirkte außerdem, daß auch die Pachtzinsen nur noch abzugsfähig sind, soweit sie den zwölften Teil des Einheitswertes (vorher den achtzehnten Teil) des gepachteten Betriebs oder der zugepachteten Flächen übersteigen.

Weiterhin wird für Kinder, die zu Beginn des Wirtschaftsjahres das siebzehnte Lebensjahr vollendet haben, keine Kinderermäßigung mehr gewährt. Deshalb ist gem. § 4 Abs. 2 bis 4 VOL der Wert der Arbeitsleistung für alle im Betrieb vollbeschäftigten Familienangehörigen im Sinne des § 4 Abs. 3 VOL, die zu Beginn des Wirtschaftsjahres das vierzehnte Lebensjahr vollendet haben, in Höhe des halben Arbeitslohnes eines Knechtes oder einer Magd dem Grundbetrag zuzusetzen, während vorher für die im Betrieb beschäftigten Angehörigen des Betriebsinhabers im Alter von vierzehn bis siebzehn Jahren der Wert der Arbeitsleistung mit dem halben ortsüblichen Lohn, vom 17. Lebensjahr an mit dem vollen ortsüblichen Lohn eines Knechtes bzw. einer Magd anzusetzen war.

Das bedeutet, daß der Wegfall der Kinderermäßigung bei Kindern über siebzehn Jahre dadurch ausgeglichen wurde, daß man den Wert der Arbeitsleistung für diese Familienangehörigen halbierte.

II. Die Entwicklung der Durchschnittsätze in der Bundesrepublik Deutschland

Das 2. Steuerneuordnungsgesetz, allgemein als kleine Steuerreform bezeichnet, welches am 1. 1. 1949 in Kraft getreten ist, brachte zwar keine allgemeine Ermä-

1) Vgl. auch: § 15 Abs. 1 Ziff. 2 EStDV 1941

2) Vgl.: Amtsblatt d. Bayerischen Staatsministeriums der Finanzen, 1947, S. 117

ßigung des Tarifs, enthielt aber eine Reihe von steuerlichen Erleichterungen [1].

Geändert wurde auch der erste Satz des § 13 Abs. 3 EStG in seine noch heute gültige Fassung. Hier wurde der Ausdruck "nichtbuchführende Landwirte" eingefügt, so daß die steuerliche Vergünstigung des Freibetrages von 1 000,- DM bei einem Einkommen unter 6 000,- DM erstmals für die Veranlagung 1949 nur den nichtbuchführenden und nicht wie bisher auch den buchführenden Landwirten zustand. Geblieben ist jedoch für alle Landwirte das Verbot eines Verlustausgleichs bei land- und forstwirtschaftlichen Verlusten und für buchführende Land- und Forstwirte das Verbot des Verlustabzugs in den drei Folgejahren ebenfalls bis 1 000,- DM

Zweck dieser Änderung war es, die kleineren Land- und Forstwirte von der Buchführung abzubringen, obwohl diese Maßnahme im Hinblick auf die sich ergebende Vergünstigung durch die Durchschnittsbesteuerung ganz allgemein als überflüssig angesehen werden kann [2].

Eine Neufassung der Verordnung über die Aufstellung von Durchschnittsätzen für nichtbuchführende Land- und Forstwirte vom 2. 6. 1949 [3] brachte nur geringfügige Änderungen gegenüber der bisher geltenden Fassung. So wurde der Wert der Arbeitsleistung des Betriebsinhabers von 1 000,- auf 1 200,- DM, bei dessen Ehefrau von 400,- auf 600,- DM erhöht. Für Einnahmen, die nach Art und Höhe bei der Feststellung des Einheitswertes nicht berücksichtigt sind, wurde die Mindestgrenze von 500,- auf 300,- DM herabgesetzt.

Andere Änderungen betreffen die besondere Gewinnermittlung bei weinbaugenutzten Flächen gem. § 8 Abs. 2 VOL und eine Herabsetzung der Grenze der zulässigen Gewinnabweichung von 500,- DM auf 300,- DM gemäß § 9 VOL, welche für die Geltungsdauer der Gewinnermittlung von Bedeutung ist.

Im Ergebnis brachte diese Neuordnung also nochmals eine Verschärfung in der Besteuerung nichtbuchführender Land- und Forstwirte. Hierdurch konnte der fortschreitenden Vergünstigung gegenüber den buchführenden Landwirten durch den seit 1935 beibehaltenen Einheitswert und die Preissteigerungen für landwirtschaftliche Erzeugnisse jedoch nicht Einhalt geboten werden.

Da früher Unklarheiten bestanden über die Zuständigkeit der Aufstellung von Durchschnittsätzen, wurde in § 1 Ziff. 2 des Einkommensteuer- und Körperschaftsteueränderungsgesetzes vom 20. 5. 1952 [4] bestimmt, daß die Aufstellung von Durchschnittsätzen einer Rechtsverordnung bedarf. Dieser Passus wurde in § 29 EStG eingefügt.

---

1) Vgl.: Macho, Wiebe, Dammann: Die kleine Steuerreform; Minden 1949, S. 7
2) Vgl.: Baier, W.: Der geänderte § 13 Abs. 3 EStG, in: DStZ 1949, S. 393
3) WiGBl 1949, S. 95
4) BStBl I, S. 441

Mit dem Steuerneuordnungsgesetz 1954 [1] trat eine Änderung der sich aus § 29 EStG ergebenden Rechtslage insofern ein, als nun weitere Voraussetzung einer Durchschnittsbesteuerung ist, daß der Steuerpflichtige nicht zur Führung von Büchern verpflichtet ist, während diese Vorschrift bisher nur in § 1 VOL bestand. Diese Änderung des § 29 EStG ist notwendig gewesen, da die Einschränkung in der VOL auf die Dauer nicht hätte aufrecht erhalten werden können. Wäre die Einschränkung in der VOL aufgehoben worden, so hätte ein buchführungspflichtiger Land- und Forstwirt die Möglichkeit gehabt, durch Unterlassung der Buchführung eine Besteuerung nach der günstigeren VOL zu erreichen, während er nunmehr weiterhin als Schätzungslandwirt behandelt wird.

Zusammenfassend kann zur Entwicklung der Durchschnittsätze im deutschen Einkommensteuerrecht folgendes festgestellt werden: Die anfänglichen Durchschnittsätze waren zu umständlich in der Handhabung, als daß sie auf die Dauer beibehalten hätten werden können. Bei den auf sie folgenden Richtsätzen barg die Ermittlung ebenfalls große Schwierigkeiten, die durch Einführung einer beschränkten Einheitssteuer wegfielen. Diese Einheitssteuer verfehlte jedoch wegen der unterlassenen Erhöhung der Grundsteuer ihren Zweck, so daß sie zwangsläufig wieder abgebaut werden mußte. Die heute noch gültigen Durchschnittsätze bedeuten zwar eine Vereinfachung des Besteuerungsverfahrens, bergen aber die Gefahr der Verletzung des Grundsatzes der gleichmäßigen Behandlung aller Steuerpflichtigen, wie weiter unten noch ausführlicher dargestellt wird.

Die Betrachtung der geschichtlichen Entwicklung in der Steuergesetzgebung führt somit zu dem Ergebnis, daß nicht ein rationales, sondern ein historisches System im Vordergrund steht, wobei wirtschafts-, sozial- und gesamtpolitische Verhältnisse der jeweiligen Zeit einen beherrschenden Einfluß ausübten [2].

---

1) BStBl 1954, S. 581

2) Vgl. auch: Bühler, O.: Steuerrecht; Wiesbaden 1958 S. 42

2. HAUPTABSCHNITT

DAS WESEN DER DURCHSCHNITTSÄTZE UND IHRE AUSGESTALTUNG

A. ALLGEMEINES ZU DEN EINKÜNFTEN AUS LAND- UND FORSTWIRTSCHAFT UND AUS VERMIETUNG UND VERPACHTUNG

I. Die Grundlagen der Einkommenbesteuerung

Besteuerungsgrundlage für die Einkommensteuer ist das Einkommen, das der Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat (§ 2 Abs. 1 EStG). Einkommen ist gem. § 2 Abs. 2 EStG der Gesamtbetrag der Einkünfte nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus den einzelnen Einkunftsarten ergeben und nach Abzug der Sonderausgaben.

Der Einkommensteuer unterliegen jedoch nur die in § 2 Abs. 3 EStG erschöpfend aufgezählten Einkunftsarten, während im allgemeinen alle einmaligen Vermögensanfälle wie Schenkungen, Erbschaften, Lebensversicherungssummen, Totogewinne, Schadenersatz und dergleichen, soweit sie außerhalb der Einkunftsarten anfallen, einkommensteuerfrei sind.

§ 2 Abs. 4 EStG unterscheidet zwei Gruppen von Einkünften: Gewinn und Einnahmeüberschuß. Der Unterschied besteht darin, daß bei der Ermittlung des Gewinns ein Vergleich des Vermögensbestandes am Anfang und am Ende des betreffenden Steuerabschnittes unter gewissen Zu- und Abrechnungen vorgenommen wird, während im anderen Falle von den Einnahmen die Werbungskosten abgezogen werden.

Die Ermittlung des Gewinns erfolgt im allgemeinen auf drei verschiedene Arten:

a) Durch den Vergleich des Betriebsvermögens nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung nach § 5 EStG. Diese Vorschrift gilt für Gewerbetreibende, die aufgrund gesetzlicher Bestimmungen verpflichtet sind, Bücher zu führen und regelmäßig Abschlüsse zu machen, oder die ohne eine solche Verpflichtung Bücher führen und regelmäßige Abschlüsse machen.

b) Demgegenüber ist der Gewinn bei Land- und Forstwirten und Angehörigen der freien Berufe durch den sogenannten einfachen Bestandsvergleich nach § 4 Abs. 1 EStG zu ermitteln, wenn sie auf Grund des § 161 AO verpflichtet sind, Bücher zu führen und regelmäßige Abschlüsse zu machen oder wenn sie Bücher füh-

ren und regelmäßig Abschlüsse machen, ohne dazu verpflichtet zu sein. Der Unterschied zur Gewinnermittlung nach § 5 EStG besteht im folgenden:

Nach § 4 Abs. 1 EStG bleibt der Grund und Boden außer Ansatz.

Für die Gewinnermittlung nach § 5 sind die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung maßgebend, d. h. es gilt das Niederstwertprinzip, nach § 4 Abs. 1 gelten dagegen nur die Bewertungsbestimmungen des Einkommensteuergesetzes; außerdem kann nur das notwendige Betriebsvermögen berücksichtigt werden, während bei Gewinnermittlung nach § 5 auch Wirtschaftsgüter, die nicht notwendiges Privatvermögen sind, in den Vermögensvergleich einbezogen werden können [1].

c) Ist der Steuerpflichtige nicht verpflichtet, Bücher zu führen und führt er sie auch nicht, kann er als Gewinn den Überschuß der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben ansetzen. Die trotzdem notwendigen Aufzeichnungen gehören nicht mehr zur Buchführung im einkommensteuerlichen Sinn, weshalb sie nur als ordnungsmäßige Aufzeichnungen bezeichnet werden können [2].

Für die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, aus Kapitalvermögen, aus Vermietung und Verpachtung und für sonstige Einkünfte ist gemäß § 2 Abs. 4 Ziff. 2 EStG eine Überschußrechnung anzuwenden, das heißt, es werden die Werbungskosten von den Betriebsausgaben abgezogen, so daß ein Vermögensvergleich unterbleibt. Eine Bewertung beim Einnahmenüberschuß kommt nicht in Betracht, da die Einnahmen im allgemeinen in Bargeld, dessen Wert sich aus dem Nennbetrag ergibt, zufließen [3].

Die weiteren Arten der Ermittlung von Einkünften, die Schätzung und die Durchschnittsbesteuerung halten sich nicht an die Zweiteilung des § 2 Abs. 4 EStG in Gewinn- und Überschußrechnung. Wegen ihrer Wichtigkeit für die hier gegebene Problemstellung sollen sie in einem besonderen Abschnitt genau gegeneinander abgegrenzt werden.

---

1) Vgl.: Herrmann-Heuer: Kommentar zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, Köln 1961, S. 228

2) Vgl.: Bühler-Scherpf: Bilanz und Steuer; Berlin und Frankfurt 1957, S. 57

3) Vgl. auch: Blümich-Falk: Einkommensteuergesetz 1959, S. 759

II. Die Besteuerung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft sowie Vermietung und Verpachtung nach geltendem Recht

1. Die einkommensteuerliche Behandlung der Land- und Forstwirtschaft

a) Allgemeines

Land- und Forstwirtschaft im Sinne des § 13 EStG ist "jede nicht gewerbliche Bodenbewirtschaftung und Fruchtziehung mit Hilfe von Naturkräften, einschließlich der Verwendung und Verwertung der selbstgewonnenen Bodenfrüchte und der hierfür erforderlichen Be- oder Verarbeitung der Erzeugnisse" [1].

Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft sind:

die Einkünfte aus Bodenbewirtschaftung	(§ 13 Abs. 1 Ziff. 1 EStG)
die Einkünfte aus Tierzucht und Tierhaltung	(§ 13 Abs. 1 Ziff. 2 EStG)
die Einkünfte aus Binnenfischerei und Fischzucht	(§ 13 Abs. 1 Ziff. 3 EStG)
die Einkünfte aus Jagd	(§ 13 Abs. 1 Ziff. 4 EStG)
die Einkünfte aus einem land- und forstwirtschaftlichen Nebenbetrieb	(§ 13 Abs. 2 Ziff. 1 EStG)
der Nutzungswert der Wohnung des Steuerpflichtigen	(§ 13 Abs. 2 Ziff. 2 EStG)
und die Veräußerungsgewinne	(§ 14 EStG).

Es ist dabei grundsätzlich davon auszugehen, daß in allen Fällen, in denen eine Tätigkeit auf die Ausnutzung der Naturkraft von Grund und Boden und die Gewinnung von Pflanzen und Pflanzenteilen gerichtet ist, Landwirtschaft vorliegt, auch wenn etwa hierbei wissenschaftliche Arbeit im Vordergrund stehen sollte. Voraussetzung ist weder eine bestimmte Mindestgröße noch ein voller landwirtschaftlicher Besatz mit Betriebsgebäuden, Betriebsmitteln und dergleichen.

b) Arten der Gewinnermittlung

Bei den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft können je nach Größe des Betriebs verschiedene Gewinnermittlungsarten zur Anwendung kommen, wobei folgende Gruppen von Land- und Forstwirten zu unterscheiden sind:

a) buchführungspflichtige Landwirte
b) buchführende Landwirte mit freiwilliger Buchführung
c) VOL - Landwirte
d) rechtmäßige Schätzungslandwirte
e) und nichtrechtmäßige Schätzungslandwirte.

---

1) Herrmann-Heuer: a. a. O., S. 801

Buchführende Landwirte ermitteln den Gewinn grundsätzlich nach § 4 Abs. 1 EStG, wobei die Vorschriften über die Bewertung, über die Betriebsausgaben und über die Absetzung für Abnutzung und Substanzverringerungen anzuwenden sind.

Daneben kann der Gewinn unter bestimmten Voraussetzungen auch aufgrund der VOL und der Schätzung ermittelt werden.

Für die Beantwortung der Frage, welche Art der Gewinnermittlung anzuwenden ist, ist die Abgrenzung der Land- und Forstwirte gegen andere Einkunftsarten von Bedeutung.

c) Abgrenzung der Einkünfte

Wie bereits festgestellt, ist es wesentliches Merkmal der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, daß die Bodenbewirtschaftung im Rahmen eines nicht gewerblichen land- und forstwirtschaftlichen Betriebes erfolgt. Für eine Abgrenzung vom Gewerbebetrieb muß also darauf abgestellt werden, ob und in welchem Umfang neben den selbstgewonnenen Nutzungen auch fremde Erzeugnisse zugekauft werden, da nach der Verkehrsauffassung ein land- und forstwirtschaftlicher Betrieb nur anerkannt werden kann, wenn er sich grundsätzlich auf den Verkauf selbstgewonnener Erzeugnisse beschränkt.

Denn während bei einem Kaufmann der Zweck von Ankäufen ohne steuerliche Auswirkung ist, können bei der Landwirtschaft, besonders bei Gärtnern, Weinbauern und Baumschulbesitzern, Ankäufe und Verkäufe den Charakter der Tätigkeit so stark beeinflussen, daß bei einer Beurteilung des Gesamtbildes der Betrieb nicht mehr als Land- und Forstwirtschaft angesehen werden kann [1].

Der Reichsfinanzhof hat in seiner Rechtsprechung [2] darauf abgestellt, ob der Wertanteil des Zukaufs im Umsatz den der Eigenerzeugung dauernd und nachhaltig übersteigt und in diesem Fall Gewerbesteuerpflicht allgemein bejaht. Obwohl hiergegen Bedenken erhoben wurden wegen der zu schematischen Beurteilung [3], wird hierdurch eine gewisse Rechtssicherheit herbeigeführt, welche jedoch in der Rechtsprechung des BFH wieder beseitigt wurde. In seinem Urteil vom 2. 2. 1951 [4] betreffend die Gewerbesteuerpflicht von Forstbaumschulen stellt der BFH fest, daß nur ein Zukauf, der sich als Aushilfe im Erzeugungsprozeß als notwendig erweist und deshalb regelmäßig nur unbedeutend sein kann, unschädlich ist. Durch diese grundsätzliche Umstellung wird die Arbeit der Praxis erheblich erschwert und wegen der unterschiedlichen, noch auf die Rechtsprechung des RFH aufbauenden Be-

---

1) Vgl.: Hahne; Komplettierungskäufe, in: DStZ 1953, S. 169
2) RFH vom 25. 9. 1940, RStBl 1940, S. 91
3) Vgl.: Zitzlaff: Erläuterungen zur Rechtsprechung, in: StuW 1942, Sp. 127
4) BStBl 1951, III, S. 65

handlung im Umsatzsteuerrecht [1] und wegen der fehlenden einfachen rechnerischen Maßstäbe und der sich hieraus ergebenden schwierigen Abgrenzung [2].

Eine gewisse Erleichterung bieten jedoch die Einkommensteuerrichtlinien in Abschnitt 134. Hiernach wird der steuerschädliche Zukauf bis zu 20 v.H. des Umsatzes als bedeutungslos angenommen. Beträgt der Zukauf zwischen 20 und 30 v.H., so entscheidet die Verkehrsauffassung, während bei einem Zukauf über 30 v.H. im allgemeinen ein Gewerbebetrieb anzunehmen ist. Demzufolge wird auch die Land- und Forstwirtschaft als gewerblicher Nebenbetrieb dem Gewerbebetrieb zugerechnet, wenn sie ganz oder doch überwiegend im Dienst des gewerblichen Betriebes steht. Steht die Land- und Forstwirtschaft neben dem Gewerbebetrieb [3], dann ist jeder Betrieb Hauptbetrieb und keiner Nebenbetrieb des anderen.

Schwierigkeiten bereitet auch die Abgrenzung der Land- und Forstwirtschaft gegen die Vermietung und Verpachtung. Maßgebend ist hier § 21 Abs. 3 EStG, wonach Pachteinnahmen grundsätzlich zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung gehören. Sie sind nur dann Einkünfte aus dem Betriebe der Land- und Forstwirtschaft, wenn sie in einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb anfallen [4]. Es ist entscheidend, ob die Verpachtung innerhalb des Eigenbetriebes geschieht, ob sie neben dem Eigenbetrieb selbständig oder durch den Eigenbetrieb bedingt ist. Die Beurteilung hängt ab von dem Verhältnis der wirtschaftlichen Bedeutung der selbstbewirtschafteten und verpachteten Flächen [5].

Zur Abgrenzung der Land- und Forstwirtschaft gegen die selbständige Arbeit nimmt der RFH in seinem Urteil vom 21.12.1938 [6] Stellung. Er entschied, daß land- und forstwirtschaftlicher Besitz nicht schon deshalb zum Betriebsvermögen aus selbständiger Arbeit gehört, weil er zum Ausgleich einer Honorarforderung erworben wurde. Dennoch ist auch ein wirtschaftlicher Zusammenhang denkbar, wenn beispielsweise ein Arzt ein Nervensanatorium auf einem Gutshof, der nur seinen Patienten dient, unterhält [7].

---

1) Hier heißt es in § 55 Abs. 2 UStDB: Als landwirtschaftliche Betriebe gelten auch Tierzuchtbetriebe, Viehmästereien, Abmelkställe, Geflügelfarmen und ähnliche Betriebe, wenn zur Tierzucht oder Tierhaltung überwiegend Erzeugnisse verwendet werden, die im eigenen landwirtschaftlichen Betrieb gewonnen werden.

2) Vgl.: Theis, J.: Zur Abgrenzung zwischen Landwirtschaft und Gewerbebetrieb, in: FR 1952, S. 116

3) häufig bei Landwirtschaft mit Fuhrbetrieb, mit Metzgerei oder Gastwirtschaft

4) Vgl.: Prietzel: Behandlung des Inventars bei Pachtverhältnissen, in: DStZ 1942, S. 196

5) RFH vom 13.9.1939, RStBl 1940, S. 13

6) RStBl 1939, S. 259

7) Vgl.: Krill, E.: Die Einkommensteuer der Land- und Forstwirtschaft, Herne 1954, S. 10

Von Bedeutung ist noch eine Abgrenzung der Land- und Forstwirtschaft zur Liebhaberei, da bei Liebhaberei keine steuerpflichtigen Einkünfte anzunehmen sind. Ein Liebhaberbetrieb liegt vor, wenn nach objektiver Auffassung ein Betrieb oder eine Tätigkeit ihrem Wesen nach auf die Dauer gesehen keinen nachhaltigen Gewinn abwirft [1], die Gewinnerzielung also nicht im Vordergrund steht. Nicht maßgebend ist dabei, wenn trotz Anwendung betriebswirtschaftlicher Grundsätze mehrere Jahre hintereinander ein Verlust entsteht, verursacht durch die Nachholung großer rückständiger Instandsetzungen und dergleichen.

2. Vermietung und Verpachtung

Da die Durchschnittsätze auch bei Vermietung und Verpachtung Anwendung finden können, soll hier eine kurze Übersicht über diese Einkunftsart gegeben werden.

§ 21 EStG regelt den Begriff der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erschöpfend. Es gehören hierzu die Einkünfte aus Grundstücken, aus der Verpachtung von beweglichem Betriebsvermögen, von Urheberrechten, aus der Abtretung von Miet- und Pachtforderungen und der Nutzungswert der Wohnung im eigenen Haus. Voraussetzung ist, daß diese Einkünfte nicht einer anderen Einkunftsart zugerechnet werden. So ist beispielsweise der Wert der Nutzung der Wohnung eines Pensionsinhabers im eigenen Pensionshaus den Einkünften aus Gewerbebetrieb zuzurechnen, wobei der Wert dieser Nutzung nach § 8 EStG zu berechnen ist [2].

Im bürgerlich-rechtlichen Sinne versteht man unter "Vermietung" die zeitweise entgeltliche Gebrauchsüberlassung einer Sache. Geht man von dieser üblichen Begriffsbestimmung aus, so erscheint die Zugehörigkeit des Nutzungswertes der Wohnung im eigenen Haus zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung nicht gerechtfertigt. M.E. führte nur die Verwandtschaft dieser Begriffe eine solche Einordnung herbei.

So vertrat auch der Reichsfinanzhof [3] die Auffassung, daß für den Begriff der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung die Vorschriften des bürgerlichen Rechts aus Vermietung und Verpachtung nicht in dem Maß ausschlaggebend seien, daß dazu nur solche Einkünfte zu rechnen wären, die im bürgerlichen Recht Miet- oder Pachtzins sind; demzufolge sei der Begriff der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung weiter als im bürgerlichen Recht; hierdurch könnten auch Fälle, die

---

1) BFH vom 28.6.1955, BStBl 1955, S. 237 und RFH vom 24.6.1942, RStBl 1942, S. 890

2) RFH vom 1.5.1929, RStBl 1929, S. 449

3) RFH vom 11.3.1931, RStBl 1931, S. 462 und RFH vom 28.9.1932, RStBl 1932, S. 23

in wirtschaftlicher Beziehung einem Miet- oder Pachtzins gleichen, unter diesen Begriff fallen.

Die Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung geschieht im allgemeinen, wie bereits erwähnt, durch eine Überschußrechnung. Nur im Fall des § 21 Abs. 2 EStG tritt die Durchschnittsbesteuerung an ihre Stelle. Hier entscheidet also über die anzuwendende Gewinnermittlung nicht wie bei der Land- und Forstwirtschaft Betriebsgröße oder die Führung von Büchern, sondern die Art der (fiktiven) Einkünfte.

B. DIE DURCHSCHNITTSÄTZE

I. Allgemeines

1. Charakteristik

Durchschnittsätze sind sowohl für den Steuerpflichtigen als auch für die Steuerbehörden verbindliche Rechtsnormen, welche für gewisse Gruppen von Steuerpflichtigen, bei denen die Steuerfälle sehr zahlreich, die wirtschaftlichen Verhältnisse ähnlich, die Ermittlungen bis in die letzten Einzelheiten schwierig und nicht lohnend sind, zur Vereinfachung der Besteuerung durch Rechtsverordnung auf der Grundlage des § 29 EStG aufgestellt werden können. Sie dienen zur Ermittlung des Gewinns aus Land- und Forstwirtschaft, aus Gewerbebetrieb, aus selbständiger Arbeit oder zur Ermittlung des Überschusses der Einnahmen über die Werbungskosten bei Vermietung und Verpachtung [1].

Sie können nicht nur für den Gewinn oder den Überschuß der Einnahmen über die Werbungskosten als solchen, sondern auch für die einzelnen Faktoren der Einkunftsermittlung wie Betriebsausgaben, Werbungskosten, Eigenverbrauch, für einzelne Teile der betreffenden Einkünfte und dergleichen erlassen werden.

Um zu den betreffenden Einkünften zu gelangen, wird bei den bisherigen Regelungen ausgegangen von dem sogenannten Grundbetrag, welcher sich aus einem festgelegten Prozentsatz des Einheitswertes ergibt. Um eine größtmögliche Individualisierung zu erreichen, muß dieser Grundbetrag korrigiert werden durch bestimmte Zu- und Abschläge, deren Rahmen durch Verordnungen festgelegt wurden.

Der Grundbetrag und die zulässigen Zu- und Abschläge bilden eine Einheit [2]. Hieraus folgt, daß Ertragsminderungen nicht zu einem Verlust führen können. Nur bei

---

1) Vgl. auch: Grass: Ausführungen zu § 29 EStG, in: Hartmann-Böttcher, Großkommentar zur Einkommensteuer, S. 2

2) BFH vom 23. 10. 1952, BStBl III 1952, S. 307
BFH vom 31. 3. 1955, BStBl III 1955, S. 151

Vorliegen besonderer Umstände ist ein Erlaß aus Billigkeitsgründen möglich. Die Anerkennung eines Verlustes kann auch nicht erreicht werden durch den Übergang zur Überschußrechnung des § 4 Abs. 3 EStG [1].

2. Gegenüberstellung von Durchschnittsätzen, Richtsätzen, Schätzung und sonstigen vereinfachenden Besteuerungsmethoden

Als vereinfachende und ausgleichende Besteuerungsmethoden können alle Verfahren zur Einkunftsermittlung bezeichnet werden, welche nicht unter § 2 Abs. 4 Ziff. 2, § 4 Abs. 1 und 3 und § 5 EStG fallen. Um einen Überblick zu gewinnen, ist es unerläßlich, diese Arten der Besteuerung gegenüberzustellen und einzuordnen [2].

a) Die Schätzung im weiteren Sinne

In den Steuergesetzen findet sich keine Definition der Schätzung. Geht man jedoch vom allgemeinen Sprachgebrauch aus, so bedeutet schätzen "die ungefähre Bestimmung eines zahlenmäßigen Wertes." [3] Im steuerrechtlichen Sinne läuft das Schätzen darauf hinaus, "daß auf Grund von Wahrscheinlichkeitsabwägungen die Besteuerungsgrundlagen oder eine für die Besteuerung bedeutsame Größe bestimmt wird." [4]. Unter diese Definitionen fallen auch die Durchschnittsätze. Betrachtet man jedoch die in § 217 AO genannten Voraussetzungen zur Schätzung, so kommt man zu dem Schluß, daß sie mit der Besteuerung gemäß § 29 EStG nicht in Zusammenhang stehen. Aus diesem Grund erscheint es angebracht, die Schätzung im weiteren Sinne zu unterteilen in Schätzung im engeren Sinn und Durchschnittsätze.

aa) Die Schätzung im engeren Sinne

Die wichtigsten Voraussetzungen für die Schätzung im engeren Sinne sind:

Der Steuerpflichtige vermag über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben;
der Steuerpflichtige verweigert weitere Auskunft im Besteuerungsverfahren;
der Steuerpflichtige verweigert die Abgabe einer eidesstattlichen Versicherung;
der Steuerpflichtige kann Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Steuergesetzen zu führen hat, nicht vorlegen, oder

---

1) FG Düsseldorf, U. v. 15. 6. 1955, EFG 1955, S. 329
2) Vgl.: die Übersicht im Anhang S. XVII
3) Bramsson, K. H.: Die Gewinnschätzungsmethoden im Steuerrecht, Düsseldorf 1957, S. 15
4) Hübschmann, Hepp, Spittaler: Kommentar zur AO, Anmerkung 10 zu § 217 AO

die Bücher und Aufzeichnungen sind unvollständig oder formell oder sachlich unrichtig.

Die Schätzung im engeren Sinne soll also dazu dienen zu verhindern, daß Steuerpflichtige mit ordnungsmäßigen Aufzeichnungen höhere Steuern zu zahlen haben als diejenigen, bei denen eine genaue Nachprüfung unmöglich ist [1]. Es ist das Ziel dieser Art der Schätzung, denjenigen Betrag zu ermitteln, welcher unter Berücksichtigung aller feststellbaren Umstände die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich hat [2].

Im Schätzungsverfahren kommen folgende Arten der Schätzung im engeren Sinn zur Anwendung:
Die Teil- oder Ergänzungsschätzung und die Vollschätzung.

a') Die Teil- oder Ergänzungsschätzung

Die Unterscheidung von Teil- und Vollschätzung ist technischer Art. Bei der Schätzung ist zunächst zu prüfen, ob die Besteuerungsgrundlagen nicht durch eine Teilschätzung unter Berücksichtigung der vom Steuerpflichtigen angewandten Art der Gewinnermittlung ermittelt werden können, da eine Vollschätzung nur dann in Betracht kommt, wenn keine Buchführung vorhanden ist oder wenn der gesamten Buchführung keine Beweiskraft zugemessen werden kann [3].

Die Methoden der Teilschätzung sind: Der äußere Betriebsvergleich, der innere Betriebsvergleich und der Vermögensvergleich.

a'') Der äußere Betriebsvergleich

Der äußere Betriebsvergleich beruht auf einem Vergleich von Ergebnissen des geprüften Betriebes mit denen anderer, gleicher oder ähnlicher Betriebe mittels Kennzahlen, welche in einer amtlichen Sammlung jährlich zusammengestellt werden. Sie enthalten durchschnittliche Betriebsergebnisse, ausgedrückt in Hundertsätzen vom Umsatz, von der Summe des Waren- oder Materialeinsatzes, von den Löhnen und dergleichen.

Die Kennzahlen (im weiteren Sinne) können unterteilt werden in Kennzahlen im engeren Sinne und Richtsätze.

Unter Kennzahlen im engeren Sinne versteht man diejenigen Hilfsmittel des äußeren Betriebsvergleichs, "die nicht unmittelbar der Schätzung des Rohgewinns dienen, sondern in anderen Zusammenhängen, insbesondere innerhalb bestimmter be-

---

1) RFH vom 17.9.1925, RStBl 1925, S.257
2) RFH vom 19.7.1939, RStBl 1939, S.906
3) Vgl.: Hübschmann, Hepp, Spittaler: a.a.O., Anmerkung 14 zu § 217 AO

triebswirtschaftlicher Bereiche (Finanzierung, Erzeugung, Absatz) und für die wechselseitigen Beziehungen betrieblicher Funktionen verwendet werden." [1])

Demgegenüber bilden Richtsätze Hilfsmittel bei einer nach § 217 AO vorzunehmenden Schätzung der Besteuerungsgrundlagen, soweit sie sich nicht genauer ermitteln lassen. Sie binden weder die Verwaltung noch den Steuerpflichtigen. Sie werden nur herangezogen, wenn der Umsatz des Betriebes etwa 200 000,- DM und der Ertrag 12 000,- DM nicht übersteigt, ferner wenn ein Gewerbetreibender weder zur Führung von Büchern oder Aufzeichnungen verpflichtet ist noch Bücher geführt hat, oder wenn freiwillig Aufzeichnungen über Einnahmen, Ausgaben und Umsatz geführt werden, das Ergebnis jedoch in offenbarem Mißverhältnis zu den Ergebnissen vergleichbarer Betriebe steht [2]).

Die Richtsätze werden ermittelt als Rohgewinnsätze [3]), als Reingewinnsätze [4]), als Halbreingewinnsätze [5]) oder als Rohaufschlag [6]).

b'') Der innere Betriebsvergleich

Als weitere Methode der Schätzung im engeren Sinne gilt der innere Betriebsvergleich, der sich in vielen Fällen schon aus den in den Steuerakten vorhandenen Unterlagen vornehmen läßt. Es werden hierfür Zahlen gleichen Charakters verschiedener Rechnungsabschnitte oder Stichtage verglichen und sodann das Verhältnis von Umsatz und Ertrag, von Umsatz und Lohn und dergleichen festgestellt.

c'') Der Vermögensvergleich

Als einzige Schätzungsgrundlage kann der Vermögensvergleich als rechtsverbindlich anerkannt werden [7]). Bei ihm wird ein Vergleich zweier weiter auseinanderliegender Vermögenswerte, z.B. das Endvermögen am 31.12.1961 und das Anfangsvermögen am 1.1.1954 vorgenommen.

---

1) Grass in Hartmann-Böttcher, a.a.O., S.2 f
Vgl. auch: Kratz: Die steuerliche Auswertung von Betriebsvergleichen und Kennzahlen, in: DStZ 1937, S.965

2) Vgl.: OFD Hannover v.29.4.1952, in: Inf.1952, S.315

3) Bei Handelsbetrieben ist der Rohgewinn derjenige Betrag, um den der Umsatz den Wareneinsatz übersteigt.

4) Reingewinn ist der Gewinn im Sinne des § 5 EStG

5) Halbreingewinn ist der Betrag, der sich ergibt, wenn vom Umsatz der Wareneinsatz und alle Unkosten außer den leicht zu ermittelnden Kosten wie Miete usw. abgezogen werden.

6) Der Rohaufschlag geht nur vom Wareneinsatz aus und ist betragsmäßig gleich dem Rohgewinn

7) BFH vom 3.10.1951, BStBl III 1951, S.202

b') Die Vollschätzung

Bei der Vollschätzung werden nicht nur Teil-, sondern Gesamtergebnisse geschätzt. Sie wird durchgeführt in Form der griffweisen Schätzung, der Schätzung nach Richtsätzen und des Vermögensvergleichs. Fehlen Aufzeichnungen völlig, so wird das Finanzamt nicht umhin können, Umsätze, Gewinne oder sonstige Einkünfte aufgrund bestimmter Erfahrungen griffweise zu schätzen.

Eine Vollschätzung kommt nur in Betracht, wenn folgende Voraussetzungen erfüllt sind:

Trotz Buchführungspflicht werden keine Bücher geführt, der Steuerpflichtige ist von der Verpflichtung zur

Abgabe einer Steuererklärung nicht befreit, gibt jedoch keine Erklärung ab,

der Steuerpflichtige hat zwar Bücher geführt, will diese aber nicht vorlegen,

die Bücher sind durch höhere Gewalt untergegangen,

es liegen erhebliche formelle und sachliche Verstöße gegen die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung vor und ihre Ergänzung durch Schätzung von Einzelheiten ist zu unsicher oder unmöglich.

Von diesen Methoden der Schätzung im engeren Sinn unterscheiden sich die Durchschnittsätze, wie aus den Ausführungen ersichtlich wurde, wesentlich.

bb) Die Durchschnittsätze

Wegen der engen Beziehungen der Durchschnittsätze zu den Richtsätzen ist eine genaue Differenzierung dieser beiden Begriffe unumgänglich. Beiden Arten der Einkunftsermittlung ist gemeinsam, daß sie zur Bestimmung des Ertrages dienen. Der Unterschied ergibt sich aus dem Ermittlungsverfahren. Die Durchschnittsätze werden direkt abgeleitet aus dem Einheitswert. Das ist möglich, weil der Einheitswert ein Ertragswert ist. Demgegenüber müssen die Richtsätze durch "jährliche Überprüfung und Ermittlung aus dem Buchführungs- und Aufschreibungsergebnis einer größeren Zahl landwirtschaftlicher Betriebe neu festgestellt werden." [1)]

Außerdem sind die Richtsätze im Gegensatz zu den Durchschnittsätzen nicht verbindlich, da sie nur ein Hilfsmittel der Veranlagung darstellen, wenn im Einzelfall die Besteuerungsunterlagen fehlen und genaue Schätzungsunterlagen nicht vorhanden sind. Auch können die Richtsätze im Rechtsmittelverfahren gegen die Besteuerung eines einzelnen Steuerpflichtigen angegriffen werden, was bei der Durchschnittsbesteuerung nicht möglich ist.

---

1) Knickmann, H.: Durchschnitts- oder Richtsätze bei der Einkommensbesteuerung der nichtbuchführenden Landwirte, in: DStZ 1954, S. 305
Vgl. auch: Diederich, H.: Richtsatzschätzung, in: FR 1952, S. 253

b) Sonstige vereinfachende und ausgleichende Besteuerungsmethoden

Ebenso dürfen die Fälle der Pauschbesteuerung und der Erstarrung nicht mit den Durchschnittsätzen verwechselt werden.

Die §§ 30 [1], 31 und 50 Abs. 5 EStG regeln die sogenannte Pauschbesteuerung. Diese Vorschriften ermöglichen es, daß die Einkommensteuer in bestimmten Fällen durch Pauschbeträge festgelegt wird.

Hiervon zu unterscheiden sind die Pauschsätze für Werbungskosten (§ 9a EStG), außergewöhnliche Belastung (§ 33a EStG), Alter (§ 32 EStG), freie Berufe (§ 18 EStG), Sonderausgaben (§§ 10, 10c EStG) und dergleichen. Sie bilden eine nicht rechtsverbindliche Untergrenze für steuerlich abzugsfähige Ausgaben.

Dagegen ist die Erstarrung nichts anderes als ein Verzicht auf die jährliche Steuererklärung für Kleinsteinkommen bis zu 4 000,- DM (§ 39 Abs. 2 Ziff. 3 EStDV) [2]. Das bedeutet, daß im Falle eines zulässigen Verzichts auf die Steuererklärung die Besteuerungsgrundlagen in der gleichen Höhe wie die des Vorjahres geschätzt werden.

3. Die Rechtsverbindlichkeit der Durchschnittsätze

Wie bereits erwähnt, sind die Durchschnittsätze für den Steuerpflichtigen, die Finanzverwaltung und die Finanzgerichte verbindlich. Gemäß § 29 Abs. 4 kann deshalb der Steuerpflichtige im Rechtsmittelverfahren nicht einwenden, daß der angewandte Durchschnittsatz zu hoch angesetzt worden sei. So heißt es in der Begründung zum Einkommensteuergesetz 1934 [3]: "Wenn auch nach § 29 Abs. 4 EStG der Steuerpflichtige im Veranlagungs- und Rechtsmittelverfahren nichts gegen die Höhe der Durchschnittsätze einwenden kann, so ist er doch andererseits durch die Aufstellung von Rahmensätzen im erforderlichen Umfang gegen eine allzu schematische Anwendung der Durchschnittsätze geschützt. Im Rahmen der Durchschnittsätze hat er die Möglichkeit, gegebenenfalls im Rechtsmittelweg einen Mißbrauch des Ermessens bei der Anwendung des Durchschnittsatzes geltend zu machen." Hieraus folgt, daß der Steuerpflichtige einwenden kann, sein Umsatz sei zu niedrig festgestellt worden, so daß wegen Überschreitens der Höchstgrenze die Durchschnittsbesteuerung in seinem Fall keine Anwendung finde. Er kann ferner vorbringen, daß er mit seiner Einkunftsart nicht nach Durchschnittsätzen veranlagt werden

---

1) Nachdem in dem Urteil des BFH vom 7. 4. 1959 (BStBl III S. 233) festgestellt worden war, daß § 30 EStG gegen den Gleichheitsgrundsatz des Art. 3 GG verstößt, wurde er durch das Steueränderungsgesetz 1961 gestrichen.

2) § 39 EStDV wurde durch eine Verordnung vom 12. 3. 1959 gestrichen.

3) RStBl 1935, S. 47

dürfe oder daß die Anwendung von Durchschnittsätzen einen Mißbrauch des Ermessens darstelle. Dagegen sind Einwendungen nicht statthaft, wenn individuelle Verhältnisse außerhalb der ausdrücklichen zugelassenen Zu- und Abschläge nicht berücksichtigt worden sind.

II. Die Durchschnittsätze im einzelnen

1. Die Durchschnittsbesteuerung in der Landwirtschaft

a) Allgemeines

aa) Gründe für die Einführung der Durchschnittsätze für nichtbuchführende Land- und Forstwirte

Grundsätzlich sind nach dem Einkommensteuergesetz diejenigen Einkünfte zu versteuern, die tatsächlich erzielt worden sind. Das setzt jedoch voraus, daß sich der Gewinn genau ermitteln läßt, was nur aufgrund einer ordnungsmäßigen Buchführung möglich ist. Wurden keine Aufzeichnungen gemacht oder waren sie fehlerhaft, mußte geschätzt werden. Die Schätzung des Gewinns ist jedoch oft mit Schwierigkeiten verbunden. Außerdem führt sie zu Auseinandersetzungen zwischen Steuerpflichtigen und Finanzverwaltung. Deshalb sollte die Anwendung der Durchschnittsätze die Einkommensbesteuerung in den Fällen erleichtern, in denen keine ordnungsmäßige Buchführung vorliegt. Bücher werden aber meist dann nicht geführt, wenn keine Verpflichtung hierzu besteht.

Die Durchschnittsbesteuerung wurde also lediglich als Vereinfachungsvorschrift eingeführt. Erleichtert wurde die Gewinnermittlung sowohl für die Finanzverwaltung als auch für die Steuerpflichtigen. Irgendwelche später auftretenden sonstigen Auswirkungen waren nicht vorgesehen, denn der Gewinn sollte möglichst den Ergebnissen entsprechen, die auch durch eine ordnungsmäßige Buchführung erzielt worden wären. Die manchmal vertretene Meinung, die Durchschnittsbesteuerung wurde in Verfolgung der Ziele des Nationalsozialismus eingeführt, um die Landwirtschaft steuerlich zu begünstigen, entspricht nicht den Tatsachen.

bb) Der Geltungsbereich

Die materiellen Voraussetzungen für die Anwendung der Durchschnittsätze zur Ermittlung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft sind:

Der Steuerpflichtige darf nicht zur Führung von Büchern verpflichtet sein (§ 1 Ziff. 1 VOL).

Es werden vom Steuerpflichtigen keine Bücher geführt oder die Aufzeichnungen

lassen sachliche Unrichtigkeiten vermuten und der Umsatz übersteigt in dem Kalenderjahr, das dem Beginn des landwirtschaftlichen Wirtschaftsjahres vorausgeht, nicht die von den Oberfinanzpräsidenten oder den oberen Finanzbehörden zu bestimmende Grenze, die auf höchstens 40 000,- DM festgesetzt werden darf.

Nach § 161 Abs. I Ziff. 1 AO ist derjenige Land- und Forstwirt zur Führung von Büchern verpflichtet,

dessen Gewinn aus Land- und Forstwirtschaft 9 000,- DM
oder dessen Einheitswert 100 000,- DM einschließlich der zugepachteten Flächen[1)]
oder dessen Umsatz 200 000,- DM übersteigt.

Ist einer dieser Tatbestände nicht restlos erfüllt, so kommt die VOL nicht zur Anwendung. Sie kann außerdem nur auf Betriebe angewendet werden, die bei der Einheitsbewertung als landwirtschaftlicher Betrieb bewertet worden sind [2)]. Das heißt, daß Betriebe, die bei der Einheitsbewertung als Forstbetriebe, Weinbaubetriebe usw. behandelt worden sind, nicht unter die Bestimmungen der VOL fallen. Es sind jedoch in den landwirtschaftlichen Betrieb auch Flächen einzubeziehen, die anderen als landwirtschaftlichen Zwecken dienen, wenn ihre Zugehörigkeit den landwirtschaftlichen Hauptzweck des Betriebs nicht maßgeblich beeinflußt.

Ein neubeginnender Landwirt wird bereits nach der VOL veranlagt, wenn sein Umsatz im ersten Wirtschaftsjahr die Umsatzgrenze nicht übersteigt und die übrigen Voraussetzungen gegeben sind [3)].

Für die Bestimmung des Umsatzes wurden die Ermittlungen aufgrund des Umsatzsteuergesetzes herangezogen. Bis zum Wirtschaftsjahr 1954/55 stellte man sogenannte Umsatzrichtsätze auf. Da die Umsatzsteuer für landwirtschaftliche Erzeugnisse weggefallen ist, hat man 1959 einen Zuschlag von 20 % auf die letztmalig festgestellten Umsatzrichtsätze vorgenommen [4)].

Die Umsatzgrenze ist heute bundeseinheitlich auf 40 000,- DM festgesetzt. Zuletzt wurde im Land Schleswig-Holstein durch einen Erlaß [5)] die Erhöhung dieser Grenze von 30 000,- auf 40 000,- DM vorgenommen.

---

1) Vgl.: OFD Frankfurt vom 24. 7. 1954, InfL 1954, S. 250
2) Urteil des FG Hannover vom 28. 4. 1959, EFG 1960, S. 4 und
Urteil des FG Hannover vom 12. 2. 1960, EFG 1960, S. 347
3) Urteil des FG Nürnberg vom 20. 12. 1956, DStZ (B) S. 272 und OFD Frankfurt vom 24. 7. 1954, InfL, 1954, S. 250
4) Vgl.: OFD Düsseldorf vom 17. 9. 1958; DStZ (B) 1958, S. 428
5) Vgl.: Erlaß des Finanzministeriums (S. 2142-106 II/31) vom 24. 9. 1954, in: FR 1954, S. 459

Die VOL kann jedoch in Ausnahmefällen auch angewendet werden, wenn die Umsatzgrenze in einzelnen Jahren überschritten worden ist; hierdurch soll vermieden werden, daß ein ständiger Wechsel in der Verpflichtung zur Führung von Büchern eintritt [1].

Bei Erwerb eines landwirtschaftlichen Betriebes mit einem Einheitswert unter 100 000,- DM ist es zweifelhaft, welche Art der Gewinnermittlung angewendet wird, da die Einkommensteuerbescheide nur gegen den früheren Besitzer wirken. In Grenzfällen kann es vorkommen, daß die Buchführungspflicht für den Rechtsnachfolger erst nach Durchführung der Veranlagung eintritt. So ist es möglich, daß in den ersten beiden Wirtschaftsjahren die Veranlagung nach VOL erfolgen kann, auch wenn der Vorbesitzer die genannten Grenzen überschritten hatte [2].

Werden mehrere Betriebe vom gleichen Inhaber bewirtschaftet, so muß der gesamte Umsatz und Gewinn angesetzt werden. Liegt hiernach ein VOL-Betrieb vor, so gelten die Durchschnittsätze auch dann, wenn der tatsächliche Gewinn aufgrund eines Vermögensvergleichs höher ist als der nach der VOL ermittelte, was vom Gesetzgeber in Kauf genommen wurde, da es vertretbar erschien, auf eine individuelle Gewinnermittlung wegen der mit der VOL erstrebten Vereinfachung zu verzichten.

Der Anwendung der VOL steht auch nichts entgegen, wenn der Steuerpflichtige die landwirtschaftlichen Flächen seines Betriebes verpachtet und nur noch seine forstwirtschaftlichen Grundstücksflächen selbst bewirtschaftet, sofern keine Artfortschreibung gemäß den §§ 22 BewG und 225a Abs. 1 Ziff. 2 AO erfolgt [3]. Zu versteuern bleibt weiterhin der Gewinn, welcher auf der Grundlage des bisherigen Einheitswertes, der den Betrieb als landwirtschaftlichen Betrieb ausweist, ermittelt wurde.

Ebenso erfolgt eine Besteuerung nach der VOL, wenn einzelne Teile des landwirtschaftlichen Betriebs, wie forstwirtschaftlich oder weinbaumäßig genutzte Grundstücksflächen bei der Einheitsbewertung gesondert bewertet wurden. Es ist nur erforderlich, daß der Betrieb als Einheit einen landwirtschaftlichen Betrieb im Sinne des Bewertungsgesetzes darstellt.

Nicht anzuwenden sind die Bestimmungen der VOL auf Betriebe, die bei der Einheitsbewertung nicht als landwirtschaftliche Betriebe behandelt worden sind. Trotzdem ist der Gewinn aus zugehörigen einzelnen landwirtschaftlichen Flächen aufgrund der VOL zu ermitteln.

---

1) Vgl.: OFD Düsseldorf vom 8.11.1956, DStZ (B) 1956, S. 595

2) Vgl.: Von wann ab ist der Gewinn des Landwirts nicht mehr nach der VOL zu ermitteln, in: FR 1956, S. 70

3) Vgl.: FG Münster vom 25.6.1959, EFG 1959, S. 409

Von der Gewinnermittlung nach VOL können nach näherer Bestimmung durch die Oberfinanzdirektionen solche Betriebe ausgenommen werden, die zwar als landwirtschaftliche Betriebe bewertet worden sind, bei denen aber infolge ihrer betriebswirtschaftlichen Eigenart offenbar unrichtige Ergebnisse entstehen würden, wie das z.B. bei Gräserbetrieben in den Marschgebieten oder bei Rieselfelderbetrieben vorkommen kann [1]. Bei diesen Betrieben müssen jedoch Verhältnisse vorliegen, die von den üblichen erheblich abweichen.

b) Die Ermittlung des Gewinns im Regelfall

aa) Der maßgebende Einheitswert

a') Der Einheitswert im Bewertungsverfahren

Das Bewertungsgesetz unterscheidet eine Reihe von Bewertungsmaßstäben: Den gemeinen Wert (§ 10 BewG), den Teilwert (§§ 12 und 66 BewG), den Kurswert (§ 13 BewG), den Steuerkurswert (§ 70 BesG), den Nennwert (§ 14 BewG), den Kapitalwert (§§ 15-17 BewG), den Ertragswert (§§ 31, 45, 47, 48 BewG, § 31 BewDV) und das Vielfache der Jahresrohmiete (§ 33 BewDV).

Der Einheitswert ist ein Wert, "der nach den Vorschriften im ersten Abschnitt des besonderen Teils des BewG bemessen und nach den Vorschriften der Reichsabgabenordnung in einem gesonderten Verfahren festgestellt wird" [2]. Der Einheitswert ist ein Ertragswert gem. § 31 BewG, für den ein Vielfaches desjenigen Ertrages maßgebend ist, den eine wirtschaftliche Einheit innerhalb eines Jahres erbringen kann.

Einheitswerte werden ermittelt für das Grundvermögen, das Betriebsvermögen und das Vermögen der Land- und Forstwirtschaft.

a'') Das landwirtschaftliche Vermögen als Grundlage für die Ermittlung des Einheitswertes

Die Bewertung des landwirtschaftlichen Vermögens erfolgt aufgrund des Bewertungsgesetzes vom 16.10.1934 und des Bodenschätzungsgesetzes vom 16.10.1934.

Als Bewertungseinheit des landwirtschaftlichen Vermögens gilt der landwirtschaftliche Betrieb. Diese wirtschaftliche Einheit umfaßt also nicht nur landwirtschaftlich genutzte Grundstücksteile, Wohn- und Wirtschaftsgebäude, Nebenbetriebe, die laufenden und stehenden Betriebsmittel und Sonderkulturen, sondern auch an-

---

1) Vgl.: Lenz, W.: Die Einkommensbesteuerung der nichtbuchführenden Land- und Forstwirte, in: NSt, Blatt 2

2) Schmitt-Degenhardt: Bewertungsgesetz, Stuttgart 1959, S. 31

ders genutzte Grundstücksflächen, sofern der gemeinsame landwirtschaftliche Hauptzweck hierdurch nicht maßgeblich beeinflußt wird. Eine räumliche Trennung der Grundstücksflächen (Stückländereien) oder der Umstand, daß Grundstücksflächen vom Eigentümer verpachtet sind, steht einer Zusammenfassung zu einer Einheit nicht entgegen [1].

Das landwirtschaftliche Vermögen setzt sich zusammen aus dem Grund und Boden, den Gebäuden, den stehenden und laufenden Betriebsmitteln, den Nebenbetrieben und den Sonderkulturen.

Der Grund und Boden umfaßt alle land- und forstwirtschaftlich genutzten Grundstücksflächen wie Äcker, Wiesen und Weiden, Hausgärten und gemäß § 14 BewDV auch Gräben, Hecken und Grenzraine. Ebenso sind die mit dem Grund und Boden verbundenen Rechte (Weiderechte, Fahrtrechte, Wassernutzungsrechte, Fischereiberechtigungen) in das landwirtschaftliche Vermögen einzubeziehen [2].

Zum landwirtschaftlichen Vermögen gehören insbesondere alle Gebäude und Gebäudeteile, die unmittelbar landwirtschaftlichen Zwecken dienen, wie Ställe, Scheunen und dergleichen. Bei Wohngebäuden ergeben sich jedoch Zweifel, besonders wenn die landwirtschaftlich genutzte Grundstücksfläche im Verhältnis gering ist, zu welcher Vermögensart sie zu rechnen sind [3]. Hierzu stellte der Rd. Erl. vom 12. 3. 1935 [4] allgemeine, noch heute gültige Grundsätze auf. Hiernach sind auch Gebäude zum landwirtschaftlichen Vermögen zu rechnen, wenn sie landwirtschaftlichen Zwecken dienen, wenn also beispielsweise die Bewirtschaftung des Betriebes es erforderlich macht, daß der Betriebsinhaber dort wohnt.

Bei Kleinbetrieben ist Voraussetzung der Zurechnung von Wohngebäuden zum landwirtschaftlichen Vermögen, daß das Gebäude nach seiner Bauart und seinem Charakter den in dieser Gegend üblichen Wohnverhältnissen entspricht. Die Tätigkeit eines Landwirts als Handwerker muß die Bewertung des Wohnhauses nicht ohne weiteres beeinflussen [5].

Dient das Wohngebäude zum Teil gewerblichen Zwecken oder der Vermietung und Verpachtung, so ist es insoweit als Betriebsgrundstück oder als Grundvermögen zu

---

1) Vgl.: Gürsching-Stenger: Kommentar zum Bewertungsgesetz; Anmerkung 2 zu § 29 und RFH vom 19. 1. 1934, RStBl 1934, S. 344

2) Vgl.: Kraft: Inwieweit sind Lasten bei der Einheitsbewertung des Grundbesitzes und inwieweit durch Abzug vom Gesamtvermögen zu berücksichtigen? in: DStZ 1935, S. 1213

3) RFH-Urteil vom 6. 2. 1941 (RStBl 1941, S. 301) und BFH vom 5. 12. 1952 (BStBl III 1953, S. 31)

4) RStBl 1935, S. 465

5) RFH vom 4. 5. 1932, RStBl 1932, S. 762

bewerten. Bildet in diesen Fällen der Gewerbebetrieb die Haupterwerbsquelle des Hauseigentümers, so ist seine Wohnung zum Betriebsvermögen zu rechnen.

Dagegen gehören Altenteilswohnungen regelmäßig zur wirtschaftlichen Einheit des landwirtschaftlichen Betriebes, selbst wenn sie zu gewerblichen Zwecken benutzt werden [1].

Die zum landwirtschaftlichen Betrieb gehörigen Betriebsmittel werden je nach ihrer Zweckbestimmung [2] in stehende und umlaufende Betriebsmittel unterschieden (§ 29 Abs. 1 BewG). Während die stehenden Betriebsmittel (Wagen, Maschinen, Ackergeräte, Zug-, Zucht- und Nutzvieh) als Anlagevermögen dauernd dem Betrieb dienen und in ihm arbeiten sollen, sind umlaufende Betriebsmittel solche Gegenstände, die zum Verbrauch oder zur Veräußerung bestimmt sind. Hierzu gehört jedoch nur ein normaler Bestand. Ein Überbestand [3] gehört gemäß § 29 Abs. 2 Ziff. 3 BewG nicht zum landwirtschaftlichen, sondern zum sonstigen Vermögen. Als normal gilt der Bestand dann, wenn er nach dem Stand an einem bestimmten Stichtag zur Fortführung des Betriebs bis zum Beginn der nächsten Ernte (§ 4 BewDV) ausreicht [4]. Als Umlaufmittel rechnen gemäß § 29 Abs. 2 Ziff. 1 BewG Zahlungsmittel, Geldforderungen und Wertpapiere ausdrücklich nicht zum landwirtschaftlichen Vermögen. Demzufolge können bei der Einheitsbewertung auch Geldschulden und Lasten als laufende Betriebsschulden in Abzug gebracht werden.

Häufig sind mit landwirtschaftlichen Betrieben Nebenbetriebe mit gewerblichem Charakter wie Brennereien, Molkereien und dergleichen verbunden. Sie werden nur dann zum landwirtschaftlichen Vermögen gerechnet, soweit sie nur Hilfsarbeiten ausführen und unselbständige Teile des landwirtschaftlichen Hauptbetriebes sind [5].

Schließlich sind auch Sonderkulturen Bestandteile des landwirtschaftlichen Betriebes. Als solche gelten Anlagen, die neben der eigentlichen landwirtschaftlichen Bodenbenutzung auf einzelnen Teilflächen gehalten werden. In Betracht kommen vor allem Spargel-, Hopfen-, Pilz- und Tabakkulturen.

---

1) RFH vom 3. 6. 1931, RStBl 1932, S. 283
2) RFH vom 21. 6. 1934, RStBl 1934, S. 919
3) Zur Ermittlung des Überbestandes vgl. Krekeler: Bewertungsgesetz, Berlin und Frankfurt 1958, S. 181
4) RFH vom 11. 1. 1934, RStBl 1934, S. 228
5) BFH vom 2. 2. 1951, BStBl III S. 65 und
BFH vom 12. 7. 1955, BStBl III S. 267

b'') Die Ermittlung der Ertragsfähigkeit

Ist der landwirtschaftliche Betrieb dergestalt abgegrenzt, so kann die Ertragsfähigkeit ermittelt werden.

Der Ertragswert (§ 31 BewG) ergibt sich durch die Kapitalisierung des Überschusses der in einem Betrieb im Jahresdurchschnitt erzielten Wirtschaftseinnahmen über die Wirtschaftsausgaben. Dabei kommt es nicht auf einen tatsächlichen, sondern auf einen objektiv erzielbaren nachhaltigen Reinertrag an, wozu man unterstellt, daß eine ordnungsmäßige und gemeinübliche Bewirtschaftung stattfindet. So kann also der Ertragswert nicht dadurch geschmälert werden, daß eine vorübergehende schlechte Betriebsführung vorliegt [1]. Es müssen jedoch alle Umstände berücksichtigt werden, die den Wirtschaftserfolg und die Verwertung der gewonnenen Erzeugnisse beeinflussen, insbesondere die natürlichen [2] (§ 31 Abs. 3 Ziff. 1 BewG) und die wirtschaftlichen [3] (§ 31 Abs. 3 Ziff. 2 BewG) Ertragsbedingungen.

Weiterhin wird angenommen, daß der Betrieb mit fremden Arbeitskräften bewirtschaftet wird. Das führt bei Ermittlung des Reinertrages zum Abzug des Werts der Arbeitsleistung aller nicht entlohnten Personen vom Reineinkommen, da zu letzterem auch das gehört, was der Arbeitsleistung des Besitzers und seiner Angehörigen zuzuschreiben ist.

Welche Einnahmen und Ausgaben im einzelnen berücksichtigt werden, ist nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten zu beurteilen. So ist beispielsweise der Mietwert der eigenen Wohnung des Besitzers oder der Geldwert der aus der Wirtschaft für den Wirtschaftsbetrieb entnommenen Erzeugnisse keine Einnahme, da es sich um Naturalaufwendungen für den Betrieb handelt.

Als Ausgaben sind nicht die tatsächlichen Aufwendungen, sondern Normalsätze als maßgebend anzusehen [4].

Da die Schulden eines landwirtschaftlichen Betriebes bei der Einheitsbewertung grundsätzlich nicht berücksichtigt werden dürfen, wird bei der Ertragsermittlung angenommen, der Betrieb sei schuldenfrei.(§ 31 Abs. 2 BewG). Es können jedoch solche Lasten als den objektiven Ertragswert mindernd angesetzt werden, die an dem Betrieb ohne zeitliche Begrenzung haften [5]. Dagegen sind Lasten, die aus persönlichen Beziehungen hervorgegangen sind, nicht berücksichtigungsfähig [6].

---

1) RFH vom 8.11.1930, StuW 1931, Nr. 229 und
BFH vom 24.11.1952, BStBl III 1952, S. 294

2) Bodenbeschaffenheit, Geländegestaltung und klimatische Verhältnisse

3) Hoflage, Absatz- und Arbeitsmarktverhältnisse

4) RFH vom 29.9.1932, RStBl 1932, S. 1061

5) Vgl.: Krekeler: a. a. O., S. 180

6) RFH vom 21.9.1933, RStBl 1933, S. 1353

c'') Die Ermittlung des Einheitswertes

a''') Die Vergleichsbetriebe

Um die Ertragsfähigkeit unter Beachtung des Grundsatzes der Gleichmäßigkeit möglichst genau bestimmen zu können, ordnet § 34 Abs. 1 BewG für die Einheitsbewertung der landwirtschaftlichen Betriebe die sogenannte vergleichende Bewertung an, welche die Werte der einzelnen Betriebe durch einen Vergleich mit anderen Betrieben feststellen soll. Dadurch wird der Betrag ermittelt, mit welchem 1 ha landwirtschaftliche Nutzfläche angesetzt wird.

Um für den Vergleich genaue Anhaltspunkte zu schaffen, wurde über das gesamte Reichsgebiet ein Netz von Vergleichs- und Untervergleichsbetrieben gelegt. Sodann ermittelte man den Reichsspitzenbetrieb (§ 34 BewG) mit dem höchsten Ertrag je Hektar im Reichsgebiet. Zwischen den Reichsspitzenbetrieb und die gewöhnlichen Betriebe wurden eine Reihe von Bewertungsstützpunkten eingeschaltet. Die Ertragsfähigkeit dieser Vergleichsbetriebe wurde zur Ertragsfähigkeit des Reichsspitzenbetriebes rechtsverbindlich in ein bestimmtes Verhältnis gesetzt. Da sich die Zahl der Vergleichsbetriebe als zu gering erwies, wurde das Netz der Bewertungsstützpunkte um etwa 7000 Untervergleichsbetriebe erweitert. Zwischen Vergleichs- und Untervergleichsbetrieb einerseits und die übrigen Betriebe andererseits schaltete man für jede Gemeinde noch Richt- und Hilfsbetriebe, deren Verhältnis zum Reichsspitzenbetrieb aufgrund besonderer Prüfungen festgelegt wurde.

b''') Reichshundertsatz, Hektarsatz, Vergleichswert

Die durch die vergleichende Bewertung gewonnenen Ergebnisse wurden ausgedrückt im Reichshundertsatz, im Hektarsatz und im Vergleichswert.

Der Reichshundertsatz, welcher für den Reichsspitzenbetrieb 100 beträgt (§ 34 Abs. 2 BewG), gibt das Verhältnis an, in dem die Ertragsfähigkeit des Reichsspitzenbetriebes zur Ertragsfähigkeit der Vergleichs- und Untervergleichsbetriebe steht.

Der Hektarsatz ist derjenige Wert, mit dem die Nutzfläche von 1 ha in dem zu bewertenden Betrieb angesetzt wird. Der Hektarhöchstsatz des Reichsspitzenbetriebes beträgt gemäß § 12 BewDV 3 780, - DM; das entspricht bei einem Vervielfältiger von 18 (§ 3a Abs. 2 BewDV), durch welchen unter Zugrundelegung eines Zinssatzes von 5, 5 v. H. eine Kapitalisierung der Ertragsfähigkeit vorgenommen wird, einem jährlichen Reinertrag von 210, - DM. Für die übrigen Betriebe wird der Hektarsatz nach dem Verhältnis ihrer Ertragsfähigkeit zu derjenigen der Vergleichsbetriebe ermittelt [1].

---

1) Vgl.: Schmitt-Degenhardt: Bewertungsgesetz; Stuttgart 1959, S. 142

Für die Ermittlung der Hektarsätze ist noch von Bedeutung, daß verpachtete landwirtschaftliche Betriebe, deren Inventar dem Pächter gehört, ebenso wie die übrigen landwirtschaftlichen Betriebe durch Vergleich mit Vergleichs- und Untervergleichsbetrieben zu bewerten sind [1]. Dabei sind nicht die Pachterträge der verpachteten Grundstücke, sondern der durch Selbstbewirtschaftung erzielbare Ertrag maßgebend, und zwar auch dann, wenn die Nutzung durch Verpachtung dauernd besteht [2].

Der so gewonnene Hektarsatz wird vervielfältigt mit der landwirtschaftlich genutzten Fläche [3]. Da jedoch nur die Kulturfläche berücksichtigt wird, sind die anderen zu einem landwirtschaftlichen Betrieb gehörigen Teile gesondert gemäß § 13 BewDV zu bewerten.

Ein Beispiel soll diese Zusammenhänge verdeutlichen:

Ist für einen Vergleichsbetrieb der Reichshundertsatz auf 80 festgesetzt worden, dann beträgt sein Hektarsatz 80 v. H. des Hektarhöchstsatzes von 3 780, - DM = 3 024, - DM. Wurde die Ertragsfähigkeit des Richtbetriebes mit 75 v. H. derjenigen des Vergleichsbetriebes festgestellt, so beträgt sein Hektarsatz 75 % von 3 024, - DM = 2 268, - DM. Liegt die Ertragsfähigkeit des zu bewertenden Betriebes 20 % unter der des Richtbetriebes, beträgt sein Hektarsatz 80 % von 2 268, - DM = 1 814, 40 DM.

Ist dieser Betrieb 10 ha groß, so ist der Vergleichswert mit 10 x 1 814, 40 DM = 18 114, - DM anzusetzen [4].

Der Vergleichswert ist nicht mit dem Einheitswert gleichzusetzen, wenn die tatsächlichen von den regelmäßigen Verhältnissen, die bei Ermittlung des Reichshundertsatzes oder des Hektarsatzes unterstellt werden, abweichen. Demzufolge ist der Vergleichswert durch einen entsprechenden Abschlag oder Zuschlag zu vermindern bzw. zu vermehren, wenn sich ergebende Abweichungen wesentlich erscheinen [5].

c''') Zu- und Abschläge am Vergleichswert

Zu- und Abschläge können geboten sein hinsichtlich des Bestandes an Gebäuden, bei Betriebsmitteln, beim Vorhandensein von Nebenbetrieben, Sonderkulturen und sonstigen besonderen Umständen.

---

1) RFH vom 4. 9. 1930, RStBl 1931, S. 55
2) RFH vom 15. 1. 1931, RStBl 1931, S. 937
3) RFH vom 30. 4. 1930, RStBl 1930, S. 359
4) Vgl.: Schmitt-Degenhardt: a. a. O., S. 142
5) § 40 Abs. 1 BewG i. V. m. § 17 BewDV

Ein Abschlag ist besonders wegen eines Unterbestandes an Gebäuden dann gerechtfertigt, wenn bestimmte Parzellen als selbständige landwirtschaftliche Betriebe anzusehen (§ 30 Abs. 1 BewG), aber keine Gebäude vorhanden sind, oder wenn ein landwirtschaftlicher Betrieb ohne das zugehörige Wohnhaus verpachtet ist [1].

Ein Zuschlag zum Vergleichswert wegen eines Überbestandes an Gebäuden ist vorzunehmen, wenn die Beschaffenheit des Wohngebäudes infolge seiner Größe oder Ausstattung aus dem gewöhnlichen Rahmen wesentlich herausragt [2].

Auch bei den stehenden und umlaufenden Betriebsmitteln sind Zu- und Abschläge möglich. Als Beispiele können angeführt werden:

bei stehenden Betriebsmitteln:
Abschläge, wenn wegen einer bestehenden Seuchengefahr mit ständigen Viehverlusten zu rechnen ist [3],

bei umlaufenden Betriebsmitteln:
Hier sind lediglich Abschläge wegen Unterbestandes möglich, da ein Zuschlag für einen Überbestand wegen seiner Zugehörigkeit zum sonstigen Betriebsvermögen nicht in Frage kommt.

Wenngleich ein Zuschlag wegen einer vom üblichen Maß abweichenden Betriebsgröße in der Regel nicht in Betracht kommt, kann ein Abschlag wegen einer wesentlichen Minderung des Ertragswertes erfolgen [4].

Das Vorhandensein eines Nebenbetriebes kann einen Zuschlag am Vergleichswert notwendig machen, wenn die Ertragsfähigkeit des gesamten Betriebes wesentlich gesteigert wird [5]; er darf jedoch nicht ohne weiteres nach dem aus dem Nebenbetrieb erzielten Reinertrag bemessen werden [6].

Weiterhin kommen als Grundlage für Zu- und Abschläge in Betracht: Vorhandene Sonderkulturen, eine vom üblichen wesentlich abweichende nachhaltige Belastung mit Realsteuern, bei Rauchschäden durch Industrieanlagen und dergleichen.

Für die Berechnung der Zu- und Abschläge ist von dem mit 18 vervielfachten Unterschiedsbetrag zwischen einem Ertrag bei regelmäßigen Verhältnissen und dem tatsächlich erzielten Ertrag auszugehen.

---

1) RFH vom 3. 7. 1930, RStBl 1930, S. 576 und RFH vom 13. 3. 1929, RStBl 1929, S. 247
2) RFH vom 6. 2. 1941, RStBl 1941, S. 301
3) RFH vom 8. 9. 1932, RStBl 1932, S. 1060, RFH vom 19. 1. 1934, RStBl 1934, S. 344 und RFH vom 26. 3. 1936, RStBl 1936, S. 676
4) RFH vom 23. 7. 1931, RStBl 1932, S. 328
5) RFH vom 17. 2. 1938, RStBl 1938, S. 428
6) BFH vom 20. 9. 1951, BStBl III 1951, S. 198

d''') Der Mindestwert

Die Regelung, daß zur Ermittlung des Vergleichswertes der Hektarsatz vervielfacht wird, würde ohne ergänzende Bestimmungen bei Kleinbetrieben zu Unzuträglichkeiten führen, da der verhältnismäßig höhere Gebäudebestand nicht zum Ausdruck kommt. So würde z.B. ein landwirtschaftlicher Betrieb mit 3 ha Nutzfläche und einem Hektarsatz von 1 200,- DM nur mit 3 600,- DM bewertet, was im Verhältnis zu dem mit dem gemeinen Wert bewerteten Grundvermögen eines Wohnungseigentümers sehr gering und daher ungerecht wäre. Es wäre nämlich möglich, daß der Ertragswert des landwirtschaftlichen Betriebes niedriger ist als der Wert des Wohngebäudes allein.

Deshalb schreibt § 33 BewG vor, daß der für den landwirtschaftlichen Betrieb anzusetzende Wert nicht geringer sein darf als der Wert, mit dem das Wohngebäude des Betriebsinhabers allein als Grundvermögen zuzüglich des Werts des übrigen Teils des Betriebsvermögens angesetzt würde. Somit wird bei der Berechnung des sogenannten Mindestwerts außer dem Wohngebäude auch die landwirtschaftlich genutzte Fläche berücksichtigt.

Bestandteile des Mindestwertes sind demnach (§ 5 BewDV) der Wohnungswert und der Wirtschaftswert.

Wohnungswert ist der Wert des Wohngebäudes des Betriebsinhabers, bewertet mit dem Vielfachen der Jahresrohmiete wie Mietwohngrundstücke (§ 33 Abs. 1 BewDV und §§ 34 ff BewDV i.V.m. § 6 Abs. 2 BewDV).

Der Wirtschaftswert ist der Wert, der sich neben dem Wohnungswert für den übrigen Teil des Betriebes ergibt. Hier ist auszugehen von dem Hektarsatz der Grundstücksfläche, der anzuwenden wäre, wenn die Mindestbewertung nicht angesetzt würde. Diese Hektarsätze werden im Hinblick auf die gesonderte Bewertung gemäß § 7 BewDV gekürzt:

a) für landwirtschaftlich genutzte Grundstücksflächen um 20 v.H.
b) für forstwirtschaftlich genutzte Grundstücksflächen um 5 v.H. und
c) für weinbaumäßig genutzte Grundstücksflächen um 15 v.H.

Der Mindestwert ergibt sich nun aus der Summe der gekürzten Hektarsätze und dem Wohnungswert.

Beispiel:
Der Hektarsatz für einen landwirtschaftlichen Betrieb mit 3 ha betrage 1 500,- DM. Der Vervielfältiger für Mietwohngrundstücke sei auf 7 festgesetzt bei einer zu erzielenden Jahresrohmiete für das Wohngebäude von 1 000,- DM.

Man stellt nun Regelbewertung und Mindestbewertung einander gegenüber. Ergibt sich ein Wert, der geringer ist als der Mindestwert, so muß letzterer angesetzt

werden:

Regelbewertung:	Mindestbewertung:
Ein Hektarsatz von 1 500 x 3 ha	Vielfaches der Jahresrohmiete: 1000 x 7 = 7 000
ergibt einen Einheitswert von 4 500,- DM	EW von 4 500 ./. 20 % = 3 600 EW = 10 600

Da der EW der Regelbewertung nur 4 500,- DM beträgt, muß der Mindestwert in Höhe von 10 600,- DM als Einheitswert angesetzt werden.

e''') Sonstige Besonderheiten bei der Einheitswertermittlung

Sind in einem landwirtschaftlichen Betrieb außer den landwirtschaftlich genutzten Flächen forstwirtschaftlich, gärtnerisch oder sonstwie land- und forstwirtschaftlich genutzte Flächen enthalten, so sind sie unter den Voraussetzungen des § 30 Abs. 1 BewG in den landwirtschaftlichen Betrieb mit einzubeziehen; sie sind jedoch mit einem gesonderten Bewertungsmaßstab gemäß § 13 Abs. 1 BewG gesondert zu bewerten.

Sind land- und forstwirtschaftlich genutzte Flächen gemäß § 51 BewG dem Grundvermögen zugerechnet und mit dem gemeinen Wert bewertet worden, da nach ihrer Lage und insbesondere mit Rücksicht auf die bestehenden Verwertungsmöglichkeiten anzunehmen ist, daß sie in absehbarer Zeit anderen als landwirtschaftlichen Zwecken dienen werden, so müssen sie für die Gewinnermittlung nach der VOL trotzdem wie land- und forstwirtschaftliches Vermögen bewertet werden.

Dagegen scheidet Unland (das ist gemäß § 15 BewDV Land, welches durch keinerlei Nutzung einen Ertrag abwirft und das auch bei geordneter Wirtschaftsweise nicht in Kultur genommen werden kann) für die Bewertung aus, obwohl es begrifflich ein Teil des landwirtschaftlichen Betriebes ist [1].

Fehlt einem landwirtschaftlichen Betrieb das tote Inventar, kommt trotzdem der volle Einheitswert zur Anwendung. Das Fehlen des Inventars kann nur durch eine Wertfortschreibung berücksichtigt werden.

f''') Der Feststellungszeitpunkt

Um eine gerechte Bewertung zu ermöglichen, müssen innerhalb bestimmter Zeiträume die Einheitswerte des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens neu festgestellt werden, um Veränderungen durch Zu- und Abgänge berücksichtigen zu können. Hierzu dient die Hauptfeststellung (§ 21 BewG), die Wertfortschreibung (§ 22 BewG) und die Nachfeststellung (§ 23 BewG).

---

1) Vgl.: Krekeler; a. a. O., S. 218

Die Hauptfeststellung, welche im allgemeinen zu Beginn des Kalenderjahres für Grundbesitz in einem Zeitabstand von sechs Jahren erfolgen sollte, hat zum letzten Male im Jahre 1935 stattgefunden, da sie, bedingt durch verschiedene Umstände, immer wieder hinausgeschoben wurde [1]. Die lange Dauer des Hauptfeststellungszeitraumes hat insbesondere, weil die Werte von 1935 gem. § 3a BewDV beibehalten werden mußten, um Ungerechtigkeiten zu vermeiden, zur Folge, daß Unzuträglichkeiten entstanden, die auch die Einkommensbesteuerung der VOL-Landwirte maßgebend beeinflußten [2].

Eine gewisse Anpassung der Werte erfolgt jedoch durch die Wertfortschreibung und die Nachfeststellung.

Eine Wertfortschreibung wird durchgeführt, wenn der Wert, der sich zu Beginn des Kalenderjahres ergibt, die im § 22 BewG bezeichneten Grenzen überschreitet oder bei Flächenveränderungen, wenn der neue Wert bei landwirtschaftlichem Vermögen um mindestens 500,- DM von dem Einheitswert des letzten Feststellungszeitpunktes abweicht.

Eine Nachfeststellung findet gem. § 23 BewG statt bei Neugründung einer wirtschaftlichen Einheit oder bei Wegfall der Steuerfreiheit für eine solche. Nachfeststellung bedeutet also die nachträgliche Feststellung eines Einheitswertes auf einen anderen Zeitpunkt als den Hauptfeststellungszeitpunkt.

b') Zu- und Abrechnungen am Einheitswert bei Zu- und Verpachtungen im Einkommensteuerverfahren

Nachdem im Einheitswertverfahren der durchschnittliche nachhaltig erzielbare Ertrag festgestellt wird, war es ein Gebot der Vereinfachung, die geleistete Arbeit auch der Einkommenbesteuerung nutzbar zu machen. Der auf den letzten Feststellungszeitpunkt ermittelte Einheitswert ist aufgrund der Vorschriften des § 3 VOL jedoch noch zu korrigieren, um als maßgebend für die Gewinnermittlung herangezogen werden zu können.

Grundsätzlich ist ein Wirtschaftsgut bei den Steuern, für welche das Bewertungsgesetz als Grundlage dient [3], dem Eigentümer zuzurechnen. Für die Besteuerung kommt es dabei nicht auf das zivilrechtliche, sondern auf das wirtschaftliche Eigentum an. In der Regel wird der zivilrechtliche auch der wirtschaftliche Eigentümer sein. Ausnahmen zählt § 11 StAnpG auf. Da verpachteter Grund und Boden nicht zu den Tatbeständen des § 11 StAnpG gehört, wird er immer dem rechtlichen Eigentümer zugerechnet [4].

---

1) § 1 BewDV i.d.F. der Verordnung vom 22.1.1939 (RStBl 1939, S.1133) bestimmt daß eine weitere Hauptfeststellung bis auf weiteres nicht stattfindet.

2) Vgl. auch den 3. Hauptabschnitt dieser Ausführungen

3) Vgl.: § 18 BewG

4) RFH vom 15.1.1931, RStBl 1931, S.931

Für die Zwecke der Einkommensbesteuerung im Rahmen der VOL wird jedoch der Einheitswert um den Wert zugepachteter Flächen erhöht, da dem Pächter auch aus ihnen ein Gewinn zufließt, während die gezahlten Pachtzinsen in Abzug gebracht werden. Besteht für die zugepachteten Flächen kein besonderer Einheitswert, so ist fur sie der ungekürzte, für den eigenen Betrieb des Pächters geltende Hektarsatz anzuwenden. Ist für das Pachtland kein Einheitswert festgestellt worden, so muß das Finanzamt selbst einen Einheitswert errechnen [1].

Hat ein Pächter nur Pachtland, für welches kein gesonderter Einheitswert feststeht, so handelt es sich nicht um einen Wert des § 214 AO, sondern nur um eine Besteuerungsgrundlage zur Berechnung des Durchschnittsatzes. Dieser Einheitswert gilt also nur für die VOL und hat keine darüber hinausgehenden Auswirkungen [2]. "Es ist im Grunde kein Einheitswert im technischen Sinne, vielmehr ein Sonderwert im Rahmen des § 3 Abs. 2 VOL; er unterliegt daher auch nicht den Vorschriften über Fortschreibungen, sondern kann geändert werden, wenn die Voraussetzungen des entsprechend anzuwendenden § 9 VOL gegeben sind" [3]. Hiernach wird eine Änderung des Einheitswertes nur vorgenommen, wenn der bisher zugrunde gelegte Gewinn von dem neu zu ermittelnden Gewinn um mindestens 300,- DM abweicht.

Bei der Ermittlung dieses Einheitswertes wird dabei davon ausgegangen, daß der Pächter das Pachtland ohne lebendes und totes Inventar übernommen hat. Nach dem Urteil des FG Karlsruhe vom 20.12.1956 ist aber ein Einheitswert für den nur Pachtland bewirtschaftenden Pächter überhaupt nicht festzusetzen, wenn das Pachtland nach § 3 Abs. 2 VOL nicht zu einer Erhöhung des Einheitswerts des eigenen Landes des Pächters führen würde [4]. Hierdurch wird jedoch in diesem Falle der Pächter anders behandelt als der Eigentümer, weshalb eine solche Regelung zweifelhaft erscheint.

Der Einheitswert des eigenen Betriebes ist nicht zu erhöhen, wenn zugepachtete, weinbaumäßig genutzte oder zu Sonderkulturen genutzte Flächen zusammen nicht größer als ein viertel Hektar und die übrigen zugepachteten Flächen nicht größer als zwei Hektar sind (§ 3 Abs. 2 Satz 2 VOL). Denn erfahrungsgemäß sind die Pachtzinsen, welche in diesem Fall beim Pächter nicht abgesetzt und beim Verpächter nicht hinzugesetzt werden, bei der Verpachtung von kleineren Grundstücksflächen in der Regel fast ebenso hoch wie der auf diese Flächen entfallende Grundbetrag.

---

1) § 3 Abs. 2 VOL

2) BFH-Urteil vom 6.12.1956, BStBl III 1956, S. 65

3) Kaatz, in: FR 1958, S. 514

4) FG Karlsruhe vom 20.12.1956, EFG 1957, S. 85

Beim Verpächter ist für die Gewinnermittlung nach der VOL der Einheitswert des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes um den Wert der verpachteten Flächen zu vermindern. Aus Vereinfachungsgründen gilt das nicht, wenn die verpachteten, weinbaumäßig oder zu Sonderkulturen genutzten Flächen zusammen nicht größer als ein viertel Hektar und die übrigen verpachteten Flächen nicht größer als zwei Hektar sind.

Hat der Land- und Forstwirt Flächen verpachtet und auch zugepachtet, so ist eine Verrechnung der Verpachtungen und Pachtungen nicht zuletzt mit Rücksicht auf § 5 VOL grundsätzlich nicht zulässig, selbst wenn der Unterschiedsbetrag 2 ha nicht übersteigt [1]. Die Frage der Erhöhung und Verminderung des Einheitswertes bei Pacht muß daher unabhängig voneinander entschieden werden.

Die OFD Koblenz [2] ist jedoch aus Vereinfachungsgründen damit einverstanden, daß von einer Erhöhung und Verminderung des Einheitswertes abgesehen wird, wenn die zugepachteten und verpachteten Grundstücksflächen zusammen nicht größer als 4 ha sind und sich bei der Aufrechnung ein Unterschied von nicht mehr als 2 Hektar ergibt. Die Pachtzinsen werden dann ebenfalls nicht berucksichtigt. Die Zahl der für die Bewirtschaftung des Betriebes erforderlichen Arbeitskräfte wird hierdurch jedoch nicht beeinträchtigt, da sie sich immer nach der Gesamtgröße der bewirtschafteten Fläche richtet.

Bei Überlassung eines Nießbrauchs an Grundstücken ist der Eigentümer wie der Verpächter, der Nießbraucher wie der Pächter zu behandeln, während die Überlassung von Deputatland beim Eigentümer nicht berücksichtigt wird. Demzufolge wird auch kein Zuschlag für den Wert der Arbeitsleistung des Deputanten vorgenommen.

c') Sonstige Abrechnungen und Zurechnungen zur Ermittlung des maßgebenden Einheitswertes

Die Bestimmungen der VOL sind nur anzuwenden auf die Betriebe, die bei der Einheitsbewertung als landwirtschaftliche Betriebe behandelt worden sind. Wurden jedoch nur gewisse Teile der Grundstücksflächen gesondert bewertet, so rechnen sie noch zum landwirtschaftlichen Betrieb. Eine Grenze zieht § 8 Abs. 2 VOL. Hiernach wird vom maßgebenden Einheitswert der Einheitswert der forstwirtschaftlichen Fläche abgerechnet, wenn dieser Teileinheitswert über 10 v. H. des gesamten Einheitswertes des Betriebes, mindestens aber 5 000,- DM, beträgt. Ebenso erfolgt ein Abzug des Einheitswertes der Weinbaufläche, wenn der Teileinheitswert mehr als 0,2 ha, von denen mindestens 0,15 ha im Ertrag gestanden haben, ausmacht. Für diese forstwirtschaftlich und weinbaumäßig genutzten Flächen ist

1) Vgl.: OFD Freiburg vom 13.4.1959, in: InfL 1959, S. 171
2) OFD Koblenz vom 6.6.1952, in: B 1952, S. 545

der Gewinn dann nach näherer Bestimmung der Oberfinanzpräsidenten oder der entsprechenden oberen Finanzbehörden besonders zu ermitteln, während für die übrigen Teile des Betriebes die Gewinnermittlung nach der VOL maßgebend bleibt.

In diesem Falle ergeben sich Schwierigkeiten hinsichtlich des Ansatzes des Nutzungswertes der Wohnung des Steuerpflichtigen, denn der landwirtschaftliche Teilgewinn, der nach VOL ermittelt wird, enthält bereits einen Teil des Nutzungswertes, da der Einheitswert den Wert der Wohnung bereits einschließt. Wird der forstwirtschaftliche und weinbauliche Teilgewinn besonders festgestellt, darf nur der hierin noch nicht enthaltene Nutzungswert berücksichtigt werden. Um das Verfahren zu erleichtern, hat der RdF [1] zu der VOL Anordnungen erlassen [2].

Als sonstige, außerhalb des gewöhnlichen Rahmens stehende Zurechnung soll noch erwähnt werden, daß der Anteil eines Landwirts an Gemeinschaftsgrundstücken, z.B. an einer Gemeinschaftsalpe, mit in den Einheitswert seines Betriebes einbezogen wird [3].

bb) Der Grundbetrag

a') Der Grundbetrag als Grundlage für die Gewinnermittlung

Der Grundbetrag wird zur Zeit mit einem Zwölftel des maßgebenden Einheitswertes angesetzt. Er ist als jährlich erzielbarer Reinertrag anzusehen, wenn man den Betrieb nur mit fremden Arbeitskräften bewirtschaftet. Er wird auf die individuellen Verhältnisse zugeschnitten durch bestimmte Zu- und Abschläge.

a'') Die Individualisierung

Der Grundbetrag muß bestimmten Korrekturen unterworfen werden, da bei einer Reihe von Steuerpflichtigen nicht normale Einnahmen und Ausgaben entstehen, die Durchschnittsbesteuerung aber auf das Vorliegen gleichgearteter Verhältnisse abgestellt ist, was darin zum Ausdruck kommt, daß der Gesetz- und Verordnungsgeber die VOL auf diejenigen beschränkt, bei denen ähnliche Gegebenheiten vorherrschen.

Um eine möglichst genaue Anpassung der verschiedenen Sondertatbestände an den Normalfall zu erreichen, ist eine flexible Handhabung der Besteuerung notwendig [4].

---

1) RStBl 1937, S. 35

2) Vgl. die Ausführungen auf S.53 f

3) Vgl. auch: Steinweg: Zweifelsfragen zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, selbständiger Arbeit, Kapitalvermögen, Vermietung und Verpachtung und zu den sonstigen Einkünften, in: DStZ 1941, S. 307

4) Vgl.: Hartz, W.: Die VOL-Besteuerung unter besonderer Berücksichtigung der Zuschläge zum Grundbetrag, in: InfL 1954, S. 277

Die Individualisierung der Durchschnittsätze erfolgt desnalb durch eine ziffernmäßige Korrektur, welche bewirkt, daß im Endergebnis der für die Durchschnittsbesteuerung maßgebende Haupttatbestand übrigbleibt. "Ziffernmäßige Korrektur" bedeutet demzufolge die Berücksichtigung derjenigen tatsächlichen Aufwendungen und Erträge, die im Durchschnittsatz nicht enthalten sind [1]. Die Notwendigkeit dieser Maßnahme ergibt sich aus dem Umstand, daß diejenigen Tatbestande, die mit der Durchschnittsbesteuerung nicht erfaßt werden, nur durch die individuellen Gewinnermittlungsmethoden des Einkommensteuergesetzes berücksichtigt werden können.

Durch die Individualisierung der Durchschnittsätze kommen praktisch zwei verschiedene Gewinnermittlungsverfahren zur Anwendung, was nicht nur zulassig [2], sondern sogar unbedingt erforderlich ist. Mit Durchschnittsätzen allein könnten nämlich nur sehr ähnliche Fälle erfaßt werden, so daß ohne eine Korrektur ihre Anwendung auf eine geringe Anzahl von Steuerpflichtigen beschränkt bliebe, wodurch das Ziel der Vereinfachung nur unzulänglich erreicht wurde.

Das besagt jedoch nicht, daß die für eine Individualisierung erforderlichen Zu- und Abschläge zur Regel werden dürften, denn das Wesen der Durchschnittsbesteuerung soll hierdurch nicht beeinträchtigt werden [3]. Zu dem gleichen Ergebnis kam bereits der Reichsfinanzhof, indem er ein Abgehen von der Durchschnittsbesteuerung nur für gerechtfertigt hielt, wenn objektiv ungewöhnliche Verhältnisse vorlägen [4]. Demzufolge kann nicht schon ein auf persönliche Verhältnisse zurückführbarer höherer Ertrag durch einen Zuschlag berücksichtigt werden.

Als vom Normalfall abweichend kann eine überdurchschnittliche Viehhaltung [5] oder das Absetzen landwirtschaftlicher Produkte, das infolge einer Zwangslage zu überhöhten Preisen geschieht [6], angesehen werden, nicht jedoch eine allgemeine Preissteigerung [7], da sonst die Individualisierung zur Regel wurde, was ja der Durchschnittsbesteuerung gerade zuwider läuft.

---

1) Vgl.: Buschhoff, W.: Die Besteuerung nach Durchschnittsätzen gem. § 29 EStG, in: Von der Auslegung und Anwendung der Steuergesetze, Stuttgart 1958, S. 204 f
2) BFH vom 7.8.1953, InfL 1953, S. 340
BFH vom 22.8.1951, BStBl III 1951, S. 183 und
BFH vom 20.2.1958, BStBl III 1958, S. 131
3) Vgl.: Hartz, in: InfL 1954, S. 277 f
4) RFH vom 28. 2.1928, StuW 1928, Nr. 250 und
RFH vom 11.12.1929, StuW 1930, Nr. 258
5) RFH vom 8. 2.1928, StuW 1928, Nr. 190
6) BFH vom 22. 8.1951, BStBl III 1951, S. 183
7) BFH vom 3. 2.1955, BStBl III 1955, S. 98

b'') Der Grundbetrag als Zwölftel des Einheitswertes

Gemäß § 31 Abs. 1 BewG ist der Einheitswert ein Ertragswert, der sich aus dem Achtzehnfachen (§ 3 a Abs. 2 BewDV) des Reinertrages ergibt. Man nahm also eine Verzinsung von 5,5 v.H. an. Da der Grundbetrag auf dem Einheitswert aufbaut, müßte er sich errechnen als ein Achtzehntel des Einheitswertes, um den Reinertrag im Sinne des Bewertungsgesetzes zu ergeben. Er wird jedoch nur mit einem Zwölftel des Einheitswertes angesetzt. Sommer [1] nimmt deshalb an, daß ein Unterschied zwischen Reinertrag und Grundbetrag besteht. Dieser Sachverhalt soll einer kurzen Untersuchung unterzogen werden.

Der Reinertrag ergibt sich aus dem Unterschied zwischen Rohertrag und Bewirtschaftungskosten. Der Rohertrag setzt sich zusammen aus sämtlichen betrieblichen Einnahmen, während als Bewirtschaftungskosten alle Kosten gelten, die mit der Bewirtschaftung des Betriebes in Zusammenhang stehen, so daß sich der Reinertrag mit dem üblichen Gewinnbegriff deckt. Fuchs bemerkt hierzu, daß es nicht verständlich sei, daß man einerseits bei der Wertermittlung von dem achtzehnfachen Reinertrag ausgehe, während andererseits bei der Gewinnermittlung der zwölfte Teil als Grundbetrag angenommen würde. Eine Erklärung hierfür sieht er darin, daß der Gesetzgeber durch die Verachtzehnfachung des Reinertrages einen möglichst hohen Einheitswert errechnen wollte, um so für andere Steuern wie Grund-, Vermögensteuer, Vermögensabgabe und dergleichen eine hohe Abgabepflicht zu erreichen; andererseits wolle der Fiskus aber durch die Annahme, daß der zwölfte Teil des Einheitswertes der Grundbetrag des Gewinnes ist, auch nicht auf eine möglichst hohe Einkommensbesteuerung verzichten [2].

Diese stark vereinfachte Darstellung entspricht jedoch nicht den Tatsachen. Eine realistischere Auffassung ergibt sich aus der Betrachtung der geschichtlichen Entwicklung.

Die Ermittlung des Reinertrages im Sinne des Bewertungsgesetzes beruhte auf den tatsächlich bestehenden Verhältnissen. Der für die Einheitsbewertung maßgebliche Zinssatz war ursprünglich auf 4 v.H. festgelegt und durch die §§ 75 und 76 BewDV auf einen Zinssatz von 5,5 v.H. erhöht worden, was einem Vervielfältiger von 18 entspricht. Man versuchte also, den Einheitswert den jeweils geltenden Umständen anzupassen. Auf Grund dieser Überlegungen wurde auch der Grundbetrag für die Gewinnermittlung als achtzehnter Teil des Einheitswertes angenommen.

Da für die Einheitsbewertung für land- und forstwirtschaftliches Vermögen letztmals 1935 eine Hauptfeststellung stattgefunden hat, entspricht der so ermittelte

---

1) Vgl.: Sommer, H.: "Die Steuern in der Landwirtschaft", Varel 1952, S. 46 ff

2) Vgl.: Fuchs, E.: Die Steuern in der Landwirtschaft und ihre Auswirkungen auf Betriebe und Betriebsgrößen, Schwaigall, Dissertation 1955

Wert nicht mehr den heutigen Gegebenheiten. Infolge der eingetretenen Preissteigerungen beträgt heute der tatsächliche Wert ein Vielfaches des Einheitswertes. Diese offensichtliche Begünstigung der Steuerpflichtigen sollte für die Gewinnermittlung ausgeglichen werden durch eine Erhöhung des Grundbetrages. Daß selbst diese Änderung noch unzureichend war, soll später noch ausführlich dargestellt werden.

Der Grund für den Unterschied der Vervielfältiger für Einheitsbewertung und Gewinnermittlung kann also nur der sein, daß man versucht, für die Durchschnittsbesteuerung einen Ausgleich für die zu niedrigen Einheitswerte zu schaffen.

b') Die Minderung des Grundbetrages bei der Mindestbewertung

In den Fällen, in denen als Einheitswert der Mindestwert gemäß § 33 BewG i. V. m. den §§ 5 und 7 BewDV angesetzt ist, müßte für die Errechnung des Grundbetrages eine Sonderregelung vorgenommen werden.

Gemäß § 13 Abs. 2 Ziff. 2 EStG gehört zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft auch der Nutzungswert der Wohnung des Steuerpflichtigen, wenn die Wohnung normalen Verhältnissen entspricht. Da der Wert dieser Wohnung jedoch oft einen erheblichen Teil des gesamten Werts des Betriebes ausmacht, wurde durch § 33 BewG bestimmt, daß der für einen Betrieb anzusetzende Wert nicht geringer sein darf als der Wert, mit dem das Wohngebäude des Betriebsinhabers zuzüglich des übrigen landwirtschaftlichen Vermögens angesetzt werden würde. So wurde der Mindestwert aufgeteilt in Wohnungs- und Wirtschaftswert [1]. Der Wirtschaftswert ist ohne weiteres als Grundlage der Gewinnermittlung geeignet, weil er sich aus dem Zwölffachen des jährlichen Reinertrages ergibt. Demgegenüber erscheint es jedoch angemessen, den nachhaltig erzielbaren Reinertrag, der auf den keinen Ertragswert darstellenden Wohnungswert entfällt, nur mit 3, 5 v. H. dieses Wertes anzusetzen. Das entspricht dem Hundertsatz, der nach der Verordnung über die Bemessung des Nutzungswertes der Wohnung im eigenen Einfamilienhaus zur Anwendung kommt.

In diesen Fällen setzt sich der Grundbetrag also aus dem zwölften Teil des Wirtschaftswertes und 3, 5 v. H. des Wohnungswertes zusammen. Dasselbe Ergebnis wird erzielt, wenn man den Grundbetrag um 5 v. H. des Wohnungswertes vermindert [2]. Denn da der Grundbetrag von einem Zwölftel des gesamten Einheitswertes (Wirtschaftswert einschließlich Wohnungswert) einer Verzinsung von 8, 33 v. H. entspricht, muß zur Ermittlung des Reinertrages 5 v. H. (ca. 8, 33 ./. 3, 50) des Wohnungswertes vom Grundbetrag abgesetzt werden.

---

1) Vgl. die Ausführungen auf S. 44 ff

2) Vgl.: § 2 Abs. 1 VOL

Beträgt zum Beispiel der gesamte Mindestwert 24 000,- DM
und davon der Wirtschaftswert 16 000,- DM
und der Wohnungswert 8 000,- DM,
so ergibt sich als Grundbetrag des Gewinns:

$$\frac{24\,000}{12} = 2\,000,- \text{ abzüglich 5 v.H. von } 8\,000,- \text{ DM} \quad = 1\,600,- \text{ DM.}$$

Durch diese Regelung wird der Wert der eigenen Wohnung des Landwirts einkommensteuerlich erfaßt. Es ist hierbei nicht zu prüfen, ob diese steuerliche Erfassung dem tatsächlichen Wohnungswert entspricht, da sich bei der Einkommensbesteuerung nach der VOL auch anderweitig Gewinne ergeben, die unter den wirklichen Ergebnissen liegen, ohne daß deshalb der VOL-Gewinn erhöht werden kann. Ein Ausgleich eines zu niedrigen Wohnungswertes kann jedoch auf keinen Fall durch den Ansatz eines entsprechenden Wohnungswertes bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung erfolgen [1].

c') Die Erhöhung des Grundbetrages bei besonderer Ermittlung des weinbaulichen und forstwirtschaftlichen Gewinns

Da der Nutzungswert der Wohnung den zwölften Teil des Werts der Wohnung ausmacht und gemäß § 7 Ziff. 1 BewDV der Wert der Wohnung mit 5 v.H. des forstwirtschaftlichen und mit 15 v.H. des weinbaulichen Teileinheitswertes angenommen werden kann, beträgt der Nutzungswert der Wohnung, der auf die forstwirtschaftlich oder weinbaulich genutzten Flächen entfällt, ein Zwölftel von 5 v.H. des forstwirtschaftlichen oder ein Zwölftel von 15 v.H. des weinbaulichen Teileinheitswertes [2].

Der Zuschlag für den anteiligen Nutzungswert der Wohnung bei besonderer Ermittlung des Weinbaugewinnes ergibt sich aus folgender Rechnung:

$$\frac{\text{Einheitswert der Weinbaufläche}}{12} \times \frac{15}{100}$$

Der Grundbetrag erhöht sich in diesem Fall um 1,25 v.H. des Einheitswertes der Weinbaufläche.

Dementsprechend ist auch ein Zuschlag bei besonderer Ermittlung der forstwirtschaftlichen Gewinne vorzunehmen:

$$\frac{\text{Einheitswert der forstwirtschaftlichen Fläche}}{12} \times \frac{5}{100}$$

1) Vgl. auch den Erlaß des Bayerischen Finanzministeriums vom 2.9.1957, in: DStR 1957, S. 477

2) Vgl. auch: Rogge, C.: Einkommensbesteuerung bei nichtbuchführenden Land- und Forstwirten, in: DStZ 1937, S. 280

Es wird also eine Erhöhung des Grundbetrages um 0,41 v.H. des Einheitswertes der forstwirtschaftlichen Flächen erforderlich.

Zur Erläuterung diene folgendes Beispiel [1]:

	DM	DM
Einheitswert am 1.1.1935	40 000,-	
Hiervon entfallen auf		
a) die landwirtschaftlich genutzten Flächen	24 000,-	
b) die weinbaumäßig genutzten Flächen	16 000,-	
Gewinn des Betriebes:		
a) Landwirtschaftlicher Teileinheitswert	24 000,-	
Grundbetrag für den landwirtschaftlichen Teilgewinn einschließlich anteiligem Nutzungswert der Wohnung 24 000 : 12		2 000,-
b) Besonders ermittelter (angenommener) Gewinn aus Weinbau (ohne anteiligen Nutzungswert der Wohnung)		3 000,-
Nutzungswert der Wohnung, soweit er auf die weinbaumäßig genutzten Flächen entfällt: 1,25 % von 16 000,-		200,-
		5 200,-

Der Grundbetrag macht somit 5 200,- DM aus.

d') Zusetzungen zum Grundbetrag

a'') Der Wert der Arbeitsleistung

a''') Der Wert der Arbeitsleistung als Zuschlag zum Grundbetrag

Bei der Ermittlung des zur Feststellung des Einheitswertes zugrunde gelegten Reinertrages wird unterstellt, daß man den Betrieb mit entlohnten Arbeitskräften bewirtschaftet. Da in der Regel aber auch der Betriebsinhaber und seine Familienangehörigen im Betrieb tätig sind, fallen die Betriebsausgaben nicht in der Höhe an, mit der sie bei der Ermittlung des Einheitswertes angenommen worden sind. Der tatsächliche Reinertrag ist deshalb um den Betrag höher, der an Lohnen für fremde Arbeitskräfte gespart worden ist. Deshalb müßte dem Grundbetrag ein Betrag in der

1) Vgl.: Zöller, A.: Das Wohngebäude des Land- und Forstwirts, in: InfL 1956, S. 219

Höhe der ersparten Löhne zugesetzt werden. Er errechnet sich als Unterschied zwischen der Jahressumme, die als Lohn gezahlt werden müßte, wenn nur fremde Arbeitskräfte eingesetzt wurden, und der Summe der Löhne, die tatsächlich gezahlt wurden.

Zur Vereinfachung wird jedoch gemäß § 2 Abs. 2 Ziff. 1 VOL nur der Wert der Arbeitsleistung des Betriebsinhabers und seiner im Betrieb tätigen Familienangehörigen dem Grundbetrag hinzugesetzt, da der Wert der Arbeitsleistung dieses Personenkreises dem Betrag der ersparten Löhne meist gleichkommt.

Diese Regelung wirkt sich eher zugunsten des Steuerpflichtigen aus, da infolge des wirtschaftlichen Interesses meist von der Familie des Betriebsinhabers mehr und besser gearbeitet wird als von Angestellten [1].

Für den Bereich der einzelnen Oberfinanzdirektionen ist die Zurechnung für den Wert der Arbeitsleistung innerhalb der durch § 4 VOL gesetzten Grenzen besonders geregelt [2] (§ 4 Abs. 6 VOL).

b''') Die Bewertung der Arbeitsleistung des Betriebsinhabers

Gemäß § 4 Abs. 1 VOL ist für den Wert der Arbeitsleistung des Betriebsinhabers jährlich mindestens ein Betrag von 1 200,- DM anzusetzen. Dieser Betrag erhöht sich, wenn der maßgebende Einheitswert 10 000,- DM übersteigt, denn mit dem Wert des Betriebes steigt auch der Wert der Arbeitsleistung, besonders in bezug auf die Leitung.

So wurden für Bayern durch einen Erlaß des Finanzministeriums vom 4. Juli 1950 [3] die auf Seite 187 angegebenen Sätze für den Wert der Arbeitsleistung des vollbeschäftigten männlichen Betriebsinhabers angesetzt.

Die ersten 1 200,- DM sind bestimmt als Abgeltung der körperlichen Arbeit, die jeder Knecht leistet. Die Mehrbeträge sollen dagegen die geistige Leitung des Betriebes abgelten. Diese Unterscheidung ist wichtig für die Bemessung des Grades der Körperbeschädigung, wie später noch dargelegt wird.

Hat ein landwirtschaftlicher Betrieb mehrere Betriebsinhaber, so ist der Wert der Arbeitsleistung nur für einen von ihnen nach § 4 Abs. 1 VOL zu bemessen, während

---

1) Vgl.: Rogge, C.: a. a. O., S. 280

2) Vgl.: München, DStZ (B) 1951, S. 391
Württemberg-Hohenzollern, VO vom 29. 6. 1949, Reg. Bl. 1949, S. 311
Rheinland-Pfalz, Verf FM vom 17. 7. 1950, Min. Bl. 1950, S. 539
Hessen, Verf FM vom 15. 7. 1950, HF. Bl. 1950, S. 285

3) FM Erl. vom 4. 7. 1950, FMBl. 1949, S. 195

für die anderen ein Betrag in Höhe des halben ortsüblichen Arbeitslohnes eines Knechtes angesetzt wird. Sind die Betriebsinhaber verheiratet, so wird nur die Arbeitsleistung einer der Ehefrauen voll angerechnet [1].

Ist ein Betriebsinhaber für längere Zeit abwesend, z.B. wegen Wehrdienstes, so ist zu prüfen, ob der Gewinn hierdurch nachhaltig wesentlich beeinflußt wird. Als wesentlich wird eine Beeinflussung angesehen, wenn der zu ermittelnde Gewinn von dem bisher zugrundegelegten Gewinn um mindestens 300,- DM abweicht (§ 2 Abs. 1 VOL). Das wird in der Regel bei einer längeren Abwesenheit der Fall sein, so daß der Wert der Arbeitsleistung des Betriebsinhabers wegfällt. Wird die Leitung des Betriebes einer fremden Arbeitskraft übertragen, erfährt der Wert der Arbeitsleistung für die Ehefrau keine Änderung. Übernimmt ein Sohn die Leitung, so wird seine Leistung wie die des Betriebsinhabers selbst in Ansatz gebracht [2].

Hat der Betriebsinhaber einen Nebenberuf, ist er also nicht voll im Betrieb beschäftigt, so muß seine Arbeitskraft anteilig geschätzt und mit dem Bruchteil des Grundlohnes von 1 200,- DM angesetzt werden. Da die Steigerungsbeträge infolge eines 10 000,- DM übersteigenden Einheitswertes der geistigen Leitung zugeschrieben werden, werden sie hiervon nicht berührt.

Wurde bei der Einheitsbewertung der Mindestwert nach § 33 BewG angesetzt, wird der Wert der Arbeitsleistung des Betriebsinhabers mit dem Betrag errechnet, der sich bei Anwendung der ungekürzten Hektarsätze ergeben würde [3]. Die Zugrundelegung des gesamten Einheitswertes würde nämlich zu Härten führen, da in diesem Fall der Gebäudewert prozentual höher ist als normal.

Wäre der Einheitswert bei der Regelbewertung beispielsweise 4 500,- DM, bei der Mindestbewertung jedoch 10 600,- DM, so ergibt sich nach der Tabelle auf S. 187 aufgrund dieser Regelung ein um 100,- DM geringerer Gewinn.

Ist der Betriebsinhaber über 70 Jahre alt, so ist aus Vereinfachungsgründen von dem Ansatz des Wertes der Arbeitsleistung abzusehen [4]. Dann darf aber nicht ein anderer Angehöriger als Betriebsinhaber betrachtet werden, um zu einem höheren Satz zu kommen, so daß der Anteil des Zuschlags für geistige Leitung unterbleibt. Dies gilt jedoch nicht, wenn der Betrieb aus sonstigen Gründen nicht vom Betriebsinhaber geleitet wird.

---

1) Vgl.: Steinweg: Zweifelsfragen zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, selbständiger Arbeit, Kapitalvermögen und zu den sonstigen Einkünften, in: DStZ 1941, S. 306

2) Vgl.: Steinweg: a.a.O., S. 307

3) Vgl.: Erlaß der Fin. Beh. von Hamburg, in: DStR 1951, S. 266 und Abschn. 129 Abs. 3 EStR

4) Abschnitt 129 Abs. 1 EStR

c''') Bemessung der Arbeitsleistung der Ehefrau des Betriebsinhabers

Der Wert der Arbeitsleistung der Ehefrau ist gemäß § 4 Abs. 5 VOL mit 600,- DM anzusetzen. Dieser Betrag vermindert sich entsprechend, wenn weniger als die halbe Arbeitskraft der Ehefrau dem Betrieb gewidmet ist. Der Ansatz entfällt ganz, wenn sie zu Beginn des Wirtschaftsjahres das 65. Lebensjahr vollendet hat, oder wenn mehr als drei Kinder unter 14 Jahren zum Haushalt gehören [1].

Es wird demnach als Normalfall angesehen, daß die Ehefrau nur zur Hälfte im Betrieb arbeitet. Arbeitet sie mehr als zur Hälfte im Betrieb, so erfolgt trotzdem kein Zuschlag [2]. Unterliegt die Ehefrau einer Erwerbsbeschränkung, so kann nur im Einzelfall nach den tatsachlichen Verhältnissen beurteilt werden, wann und inwieweit hierdurch ihre Arbeitskraft nicht zur Hälfte dem Betrieb dient. Dabei ist zu berucksichtigen, welcher Art die Körperbeschädigung ist, die zu einer Erwerbsminderung führte und wie sich die verminderte Arbeitskraft auf Betrieb und Haushalt verteilt. Es kann daher nicht allgemein davon ausgegangen werden, daß Erwerbsminderungen nur berücksichtigt werden, soweit sie 50 v.H. übersteigen.

Fraglich erscheint der Ansatz des Werts der Arbeitsleistung der Ehefrau bei getrennter Veranlagung von VOL-Landwirten.

Im Gutachten vom 18.2.1959 [3] erklärt der BFH zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, daß hier ublicherweise beide Ehegatten, jeder in seinem Bereich, ihren Arbeitsbeitrag für den Betrieb leisten, so daß es in der Regel gerechtfertigt ist, auch die Einkünfte des Betriebs jedem Ehegatten zur Hälfte zuzurechnen, weil beide Ehegatten durch den gleichen Einsatz von Betriebsvermögen und Arbeit zu der Entstehung der Einkünfte beitragen.

Hiernach vertritt die Oberfinanzdirektion München [4] die Auffassung, daß in den Fällen der allgemeinen Gütergemeinschaft die Arbeitsleistung der Ehefrau nicht der Arbeitsleistung eines Mitinhabers beim Vorliegen eines Gesellschaftsverhältnisses gleichzusetzen und demnach die Arbeitsleistung der Ehefrau auch in diesem Fall nach § 4 Abs. 5 VOL mit 600,- DM zu bewerten sei.

d''') Bewertung der Arbeitsleistung von Angehörigen des Betriebsinhabers

Der Begriff der Angehörigen i.S. der VOL deckt sich nicht mit dem des § 10 StAnpG. Als Familienangehörige gelten Verwandte und Verschwägerte des Betriebsinhabers in gerader Linie, Stiefbruder, Adoptivkinder, Pflegekinder, Stiefeltern, Adoptiveltern und Pflegeeltern. Außer Ansatz bleibt demgemäß der Wert der Ar-

---

1) Abschnitt 129 EStR

2) Vgl.: RdF-Erlaß, in: RStBl 1937, S. 37

3) BStBl III 1959, S. 265

4) OFD-München vom 21.1.1960, S. 2140-116 St 5 (nicht veröffentlicht)

beitsleistung für Geschwister, Tante, Onkel, Nichte und Neffe des Inhabers und seiner Ehefrau.

Bei den im Betrieb beschäftigten Familienangehörigen ist als Wert der Arbeitsleistung ein Betrag in Höhe des halben ortsüblichen Arbeitslohnes eines Knechts beziehungsweise einer Magd anzusetzen (§ 4 Abs. 2 VOL). Die ortsüblichen Löhne werden von den einzelnen Oberfinanzdirektionen durch Rechtsverordnung festgelegt. Sie schwanken deshalb bei männlichen Angehörigen zwischen 500,- und 1 000,- DM, bei weiblichen Angehörigen zwischen 400,- und 800,- DM [1].

Die Arbeitsleistung von Kindern unter 14 Jahren bleibt außer Betracht. Das Gleiche gilt für Kinder, bei denen ein Arbeitsverhältnis mit den Eltern anerkannt wird. Hierzu führt der BFH [2] in seinem Urteil vom 17. 2. 1955 aus, "daß die Ablehnung von Arbeitsverhältnissen zwischen Eltern und Kindern in der Landwirtschaft nicht im bisherigen Umfang aufrechterhalten werden sollte." Demnach müssen bürgerlich-rechtlich vereinbarte und ernsthafte Arbeitsverträge grundsätzlich auch steuerlich anerkannt werden. Es spielt dabei eine Rolle, ob die Arbeitskraft des Kindes im Betrieb benötigt wird und ob der Steuerpflichtige alle Folgerungen aus dem behaupteten Arbeitsverhältnis gezogen hat, ob er also den vereinbarten Barlohn in üblicher Höhe gezahlt und die Lohnsteuer und die Sozialversicherungsbeiträge ordnungsgemäß einbehalten und abgeführt hat [3]. Außerdem sind alle Umstände des Einzelfalles zu berücksichtigen. So fällt beim vermutlichen Hoferben die Voraussetzung der Zahlung von Sozialversicherungsbeiträgen weg, da für ihn keine Sozialversicherungspflicht besteht.

Die Gleichstellung aller mitarbeitenden Kinder über 14 Jahren ist unseres Erachtens nicht gerechtfertigt, da der Unterschied der Arbeitsleistung recht beträchtlich sein kann [4]. Eine Milderung dieser Bestimmung erfolgt jedoch für Kinder bis zu 18 Jahren durch den Ansatz von Freibeträgen gemäß § 32 EStG.

Sind die Familienangehörigen nicht voll im Betrieb beschäftigt, so ist ein der Beschäftigung entsprechender Teil des maßgebenden Wertes der Arbeitsleistung anzusetzen.

---

1) Vgl.: OFD-Berlin vom 12. 6. 1953, StZBl 1953, S. 586; (900 bzw. 675 DM)
OFD-München vom 4. 7. 1950, FMBl 1949, S. 195; (1000 bzw. 800 DM)

2) Eine Anerkennung des Arbeitsverhältnisses zwischen Eltern und Kindern erfolgte erstmals im BFH-Urteil vom 17. 2. 1955, BStBl III 1955, S. 102

3) Vgl.: Behrle, M.: Zurechnung von Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, in: FR 1959, S. 359, und FG Stuttgart vom 14. 7. 1959, EFG 1960, S. 111

4) Vgl. auch: Blümich-Falk: Einkommensteuergesetz; Berlin und Frankfurt 1960, S. 1012

e''') Die Zahl der erforderlichen Arbeitskräfte

Da sich oft Meinungsverschiedenheiten zwischen dem Finanzamt und dem Steuerpflichtigen ergeben würden hinsichtlich der Frage, ob Familienangehörige voll oder nur zum Teil im Betrieb beschäftigt sind, und welchen Umfang die Beschäftigung angenommen hat, wurde im Runderlaß vom 31. 12. 1936 [1]) empfohlen, Tabellen über die im Betrieb erforderlichen Arbeitskräfte aufzustellen.

Das hat für den Steuerpflichtigen den Vorteil, daß die nicht benötigten Kräfte nicht berücksichtigt werden. So können bei einer großen Familie auch erwachsene Kinder, die arbeitslos sind oder die sich nicht als Knecht verdingen wollen, ohne steuerliche Auswirkungen mitarbeiten.

Von den einzelnen Oberfinanzdirektionen wurden ihren Rechtsverordnungen zur Durchführung der VOL Tabellen beigegeben, die je nach der Größe und dem Hektarsatz des Betriebes die erforderlichen Kräfte, ausgedruckt in Männerarbeitsjahren, ausführen [2]).

Man setzt beispielsweise an [3]):

	Männerarbeitsjahre
1 männliche Arbeitskraft, auch Ehemann Inhaber, über 17 Jahre	1
1 männliche Arbeitskraft von 14-17 Jahren	0,7
1 weibliche Arbeitskraft über 17 Jahre	0,7
1 weibliche Arbeitskraft von 14-17 Jahren	0,5
Ehefrau des Inhabers	0,5

Zur Auswertung werden diese Zahlen verglichen mit den Angaben in der Steuererklärung. Werden tatsächlich mehr Kräfte beschäftigt als nach der Tabelle erforderlich sind, so erfolgt nur ein Zuschlag für die wirklich erforderlichen Kräfte. Enthält die Steuererklärung zu wenig beschäftigte Kräfte, so muß geprüft werden, ob nicht noch weitere, nicht angegebene zuschlagsfähige Angehörige im Betrieb mitarbeiten. Ergibt sich aufgrund dieser Untersuchungen, daß die Bewirtschaftung durch besonders harten Arbeitseinsatz oder dergleichen ermöglicht wurde, so ist kein weiterer Zuschlag erforderlich. Es darf also kein Ansatz wirklich ersparter Arbeitskräfte erfolgen.

Werden gleichzeitig fremde und eigene Arbeitskräfte beschäftigt, so werden die fremden Arbeitskräfte vor den eigenen angesetzt. Es ist also nicht statthaft, zuerst Zuschläge für die Angehörigen zu erheben, bis die Zahl der erforderlichen Arbeits-

---

1) RStBl 1937, S. 37

2) Vgl.: Anhang S. XVIII

3) Die Sätze sind z. T. verschieden in jeder OFD

kräfte nach der Tabelle erreicht wird [1]. Der Ansatz erfolgt also in der Reihenfolge: Inhaber, Ehefrau, bezahlte Kräfte und sodann die ältesten mitarbeitenden Angehörigen.

Hierzu folgendes Beispiel:

Ein Landwirt bewirtschaftet 12 ha und 1 ha Weinberg.
Nach der Tabelle ergeben sich als erforderliche Arbeitskräfte 4 Männerarbeitsjahre.

Es sind vorhanden:	Männerarbeitsjahre
Inhaber	1
Ehefrau	0,5
1 Knecht, 21 Jahre alt	1
2 Söhne von 32 und 21 Jahren	2
1 Tochter, 16 Jahre	0,5

Hinzurechnungsbeträge sind hier nur anzusetzen für den Inhaber, seine Ehefrau, für den Sohn von 32 Jahren in voller Höhe und für den Sohn von 21 Jahren nur in halber Höhe, denn nur seine halbe Kraft wird zur Erreichung der 4 "Männerarbeitsjahre" benötigt. Der Wert der Arbeitsleistung der mitarbeitenden Tochter wird nicht mehr in Ansatz gebracht, da er für die Bewirtschaftung des Betriebes nicht mehr erforderlich ist.

Diese Regelung wird sich im allgemeinen für kleine Landwirte günstig auswirken, da sie infolge ihres durch Wirtschaftlichkeitserwägungen bedingten hohen Arbeitseinsatzes meist weniger Arbeitskräfte benötigen als im Normalfall erforderlich wären. Außerdem wandert heute ein Teil der landwirtschaftlichen Bevölkerung wegen der besseren Verdienstmöglichkeiten in die Industrie ab, so daß hier ein Zuschlag als Angehörige von Inhabern landwirtschaftlicher Betriebe nicht mehr in Frage kommt.

f''') Zuschläge für Arbeitsleistung in Sonderfällen

Ist der Inhaber eines landwirtschaftlichen Betriebes körperbeschädigt, so wird hierdurch eine Minderung des Ansatzes für die körperliche Arbeit, nicht aber eine Minderung des Zuschlages für die geistige Leitung hervorgerufen.

Ergibt sich beispielsweise als Wert der Arbeitsleistung 1 800,- DM und ist der Inhaber 50 v.H. arbeitsunfähig, so wird berechnet:

50 v.H. von 1 200,- DM Knechtslohn	600,- DM
und geistige Leitung (1 800,- ./. 1 200,-)	600,- DM
	1 200,- DM

1) Vgl.: Krill: a.a.O., S. 129

In diesem Zusammenhang ist von Bedeutung, daß die Feststellungen eines Amtsarztes in bezug auf den Grad der Körperbeschädigung nicht uneingeschränkt für die Zwecke der Gewinnermittlung nach der VOL Anwendung finden. Die Finanzverwaltung ist nämlich der Ansicht, daß ein Landwirt in gewissen Fällen trotz seiner Körperbeschädigung noch arbeitsfähig ist, weil er nur die anfallenden leichteren Arbeiten verrichtet und die schweren körperlichen Arbeiten auf Angestellte und Angehörige abwälzt. Das hat zur Folge, daß die Finanzverwaltung die Kürzung für die körperliche Mitarbeit geringer bemessen will, als es nach dem amtsärztlichen Gutachten erfolgen müßte [1].

Welche Gesichtspunkte maßgebend sind bei der Beurteilung der Körperbeschädigung, macht bereits das Urteil des Reichsfinanzhofes vom 15. 6. 1938 [2] deutlich.

In dem betreffenden Fall war der Wert der Arbeitsleistung für den voll mitarbeitenden Betriebsinhaber auf 2 000, - RM und der Bedarf an landwirtschaftlichen Arbeitskräften für einen Hektar der vom Steuerpflichtigen bewirtschafteten Gütergruppe auf 0, 2 männliche Arbeitskräfte festgelegt. Für den Betrieb des Steuerpflichtigen wären danach 6, 3 Männerarbeitskräfte erforderlich gewesen. In dem Betrieb arbeiteten unstreitig 3 bis 6 fremde Arbeitskräfte, die Ehefrau zu 3/4 und ein volljähriger Sohn mit, was einen Arbeitskräftebedarf von rund 5, 5 ergibt.

Da der Steuerpflichtige krank und siech war, wollte er nur 50 v. H., das Finanzamt jedoch 80 v. H. des vollen Werts der Arbeitskraft ansetzen.

Das Finanzamt hat danach die Arbeitskraft des Steuerpflichtigen auf (6, 3 - 5, 5) = 0, 8 einer vollen männlichen Arbeitskraft berechnet und kommt damit auf 2 000 x 0, 8 = 1 600, - RM als Wert der Arbeitsleistung des Steuerpflichtigen.

Das Finanzgericht nahm als glaubhaft an, daß der steuerpflichtige Betriebsinhaber nur zur Hälfte mitarbeite, daß aber trotzdem der volle Ertrag aus der Mehrleistung der übrigen Familienmitglieder erzielt werde und hat deshalb den Wert der Arbeitsleistung auf $\frac{2000}{2}$ = 1 000, - RM festgesetzt. Es begründete seine Auffassung mit der Feststellung, daß der übliche Bedarf an fremden Arbeitskräften nur dann angesetzt werden könne, wenn die Familienmitglieder im einzelnen Fall nicht verstärkt mitarbeiteten.

Der Reichsfinanzhof hob diese Entscheidung auf Grund einer Rechtsbeschwerde zu Recht auf, da nicht genügend geprüft worden sei, ob der Vater nicht nur der formale Betriebsinhaber, der Sohn aber der tatsächliche Leiter sei. Leitet der Sohn den Betrieb nämlich tatsächlich, so ist es möglich, daß dadurch der Betrieb die Ausgaben für die Anstellung eines fremden Betriebsleiters spart. In diesem Falle

---

1) Vgl.: Krill, E.: a. a. O., S. 127
2) RFH vom 15. 6. 1938, RStBl 1938, S. 849 f

muß für den Sohn der Wert der Arbeitsleistung in der Höhe angesetzt werden, wie er sonst für den Betriebsinhaber maßgebend ist; für den Vater ist dann nur der Wert der Arbeitsleistung eines Knechtes, und wenn er nicht voll arbeitsfähig ist, ein entsprechend geringerer Betrag anzusetzen.

Es wird also nicht abgestellt auf die üblicherweise erforderlichen Arbeitskräfte, sondern auf die Ersparnis, welche dadurch erzielt wird, daß die landwirtschaftliche Familie im Betrieb normal, das heißt wie fremde Kräfte, mitarbeitet.

Ein anderer Sonderfall des Zuschlags für Arbeitsleistung ergibt sich, wenn ein Betrieb mehrere Inhaber hat und der Haushalt von einer Miteigentümerin geführt wird. Hier ist für diese an Stelle der Ehefrau eines Inhabers ein Wert von 600,- DM für die Arbeitsleistung anzusetzen, falls sich nicht eine Minderung nach § 4 Abs. 5 VOL ergibt [1].

b'') Vereinnahmte Pachtzinsen als Zuschlag zum Grundbetrag

Vereinnahmte reine Pachtzinsen sind dem Grundbetrag des Gewinns hinzuzusetzen (§ 2 Abs. 2 Ziff. 2 VOL und § 5 Abs. 2 VOL), wenn sie innerhalb des Land- und forstwirtschaftlichen Betriebes anfallen. Gehören die Pachtzinsen beim Pächter nicht zu den Einnahmen aus Land- und Forstwirtschaft, so sind sie bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung anzusetzen, was nach der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofes in der Regel zutrifft [2]. Hiernach hängt die Entscheidung in erster Linie von den tatsächlichen Verhältnissen ab. Maßgebend ist auch die Größe der verpachteten Fläche im Verhältnis zum Gesamtbetrieb und die Höhe der aus der Verpachtung fließenden Einnahmen. Bestehen beispielsweise die Einnahmen des Betriebes zu einem erheblichen Teil aus Pachteinnahmen, so kann ein enger wirtschaftlicher Zusammenhang mit dem Betrieb nicht mehr angenommen werden.

Die wirtschaftlichen Zwecke des Betriebes werden nach Ansicht des Reichsfinanzhofes verfolgt, wenn gewisse Flächen an Arbeitnehmer verpachtet werden, um sie zu veranlassen, ständig in dem Arbeitsverhältnis zu bleiben. Voraussetzung ist aber auch hier, daß im Verhältnis zum landwirtschaftlich selbst genutzten Teil der verpachtete Teil nur geringe Bedeutung hat.

Außer Ansatz bleiben die Pachtzinsen bei der Ermittlung der Einkünfte des Verpächters, wenn die verpachteten weinbaumäßig genutzten oder zu Sonderkulturen genutzten Flächen zusammen nicht größer als ein viertel Hektar und die anderen verpachteten Flächen nicht größer als zwei Hektar sind. Die Pachtzinsen rechnen in diesem Fall weder zum Gewinn noch zu den Einkünften aus Vermietung und Ver-

1) RFH vom 6.5.1936, RStBl 1936, S.985

2) Vgl.: Krill, E.: a.a.O., S.130

pachtung (§ 5 Abs. 2 VOL). Hier wird der Gewinn dadurch erfaßt, daß der Einheitswert des Betriebes des Verpachters nicht vermindert wird um den auf die verpachteten Flächen entfallenden Teil. Das gilt selbstverständlich nur bei Anwendung der VOL, also nicht, wenn ein Steuerpflichtiger nur Verpächter eines landwirtschaftlichen Betriebes ist, selbst aber keine Landwirtschaft betreibt [1].

Die Grenze von 2 ha gilt nur für landwirtschaftliche Verpachtung und Zupachtung, nicht aber für Verpachtungen, welche unter die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung fallen [2]. Hat der Steuerpflichtige beispielsweise landwirtschaftliche Flächen für Erdölbohrzwecke verpachtet, so erhält er hierfür erhebliche Pachterträge, die nicht innerhalb der Land- und Forstwirtschaft anfallen, sondern als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung [3]. Die Frage, bei welcher Einkunftsart Pachteinnahmen anfallen, muß sorgfältig geprüft werden. Das Kriterium besteht darin, ob die Verpachtung in engstem wirtschaftlichen Zusammenhang zu dem Betrieb steht. Zweck einer Verpachtung z. B. für Erdölgewinnung ist jedoch lediglich eine höhere Einnahme, so daß kein wirtschaftlicher Zusammenhang mit dem landwirtschaftlichen Betrieb angenommen werden kann [4]. Demgemäß heißt es in dem Runderlaß des RdF vom 31. 12. 1936 [5]: "Gehören die Pachtzinsen beim Verpächter nicht zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, kommt keine Hinzurechnung zu dem nach der VOL ermittelten Gewinn in Betracht. Die Pachtzinsen sind vielmehr als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung anzusehen." Hieraus folgt, daß der für die Gewinnermittlung nach der VOL maßgebende Einheitswert um den Wert dieser verpachteten Flächen zu kürzen ist, da sich sonst eine doppelte Erfassung der Einkünfte dieser Fläche ergeben würde.

c'') Zuschläge für besondere Betriebseinnahmen

a''') Die Systematik und Voraussetzungen bei Zuschlägen

Zuschläge gemäß § 7 VOL können gemacht werden für nachhaltige Betriebseinnahmen, die nach Art und Höhe bei Feststellung des Einheitswertes und des Grundbetrages nicht hinreichend berücksichtigt worden sind (z. B. Einnahmen aus Fuhrleistungen, aus Sonderkulturen und Nebenbetrieben), sofern diese Einnahmen jährlich 300,- DM oder mehr betragen.

Da die Nachhaltigkeit auch erfordert, daß die Einnahmen etwa alljährlich gleich bleiben müssen und nicht wesentlich schwanken, sind Zuschläge nach § 7 VOL relativ selten. Werden sie festgesetzt, so gelten sie für die ganze Dauer der Ge-

1) Vgl. auch: Rogge, C.: a. a. O., S. 291
2) OFD Hannover vom 16. 1. 1957, in: DStZ (B) 1957, S. 181
3) Vgl.: Heinz, in: DStZ 1953, S. 416
4) RFH vom 1. 5. 1936, RStBl 1936, S. 985
5) RStBl 1937, S. 35

winnermittlung nach § 9 VOL, also genau so lange, wie der Einheitswert gleichbleibt.

Sonderzuschläge gemäß § 9 Abs. 2 VOL sind zulässig für Betriebseinnahmen, die neben den nachhaltigen Einnahmen nur in den einzelnen Jahren erzielt werden (z. B. Einnahmen aus Lohnfuhren, aus überhöhten Preisen und sonstigen Einnahmen, die in anderen Jahren nicht oder nur in geringer Höhe erzielt werden), sofern durch diese Betriebseinnahmen der Gewinn mindestens um 300,- DM erhöht wird.

Die Grenzen zwischen beiden Arten von Einnahmen sind flüssig. So wird in § 7 VOL als Beispiel "Einnahmen aus Fuhrleistungen" und in § 9 Abs. 2 VOL "Einnahmen aus Lohnfuhren" erwähnt. Der Unterschied liegt also nur in der Nachhaltigkeit.

Die praktische Auswirkung dieser Unterscheidung liegt darin, daß der Zuschlag nach § 7 VOL solange maßgebend bleibt, wie sich die Verhältnisse im Betrieb nicht nachhaltig geändert haben, während der Zuschlag nach § 9 Abs. 2 VOL eine jährliche Veranlagung erforderlich macht [1].

Eine genauere Unterscheidung erübrigt sich, da auf jeden Fall eine individuelle Gewinnermittlung notwendig ist [2]. Demzufolge liegt die Erfassung von Sondereinnahmen außerhalb des Verfahrens nach § 29 EStG, da die tatsächlichen Verhältnisse des Einzelfalles berücksichtigt werden müssen.

Fraglich ist, ob Zuschläge schon dann gerechtfertigt sind, wenn eine Sonderkultur im Einheitswert bereits enthalten ist oder berücksichtigt hätte werden können. In diesem Falle vertritt Hartz [1] die Auffassung, daß ein Zuschlag nicht festgesetzt werden kann. Die Oberfinanzdirektion Düsseldorf [3] ist jedoch der Ansicht, daß es bei Festsetzung der Zuschläge gemäß § 7 und § 9 Abs. 2 VOL lediglich auf die Tatsache ankommt, ob die besonderen Umstände, die zu den Sondereinnahmen geführt haben, im Einheitswert enthalten sind oder nicht [4]. Hierzu meint Theis, daß durch die Auffassung von Hartz die Vorschrift des § 7 VOL völlig ausgehöhlt würde und außerdem der klare und eindeutige Wortlaut dagegen spreche [5].

Obwohl sich die Auffassung von Theis durchgesetzt hat, könnte man doch einwenden, daß die Durchschnittsätze nur dann individualisiert werden müßten, wenn die

---

1) Vgl.: Hartz, W.: Die VOL-Besteuerung unter besonderer Berücksichtigung der Zuschläge zum Grundbetrag, in: InfL 1954, S. 278

2) Vgl. auch: Buschhoff: a. a. O., S. 210

3) Vgl.: InfL 1955, S. 142 und: B 1955, S. 373

4) Ebenso Kaatz in: FR 1955, S. 213

5) Theis, J.: Festsetzung von Zuschlägen nach § 7 bzw. § 9 Abs. 2 VOL, in: FR 1955, S. 69

durch wesentliche Ertragsschwankungen erforderlich wird, während sonstige nachhaltige Betriebseinnahmen im Grundbetrag enthalten seien [1].

Ganz allgemein ist also ein Abweichen von den Durchschnittsätzen nur zulässig, wenn objektive Merkmale des Betriebes das Vorliegen ungewöhnlicher Verhältnisse erkennen lassen [2].

Dies gilt auch hinsichtlich der Frage, ob bei unrichtigem Einheitswert, der sich z.B. durch den Ansatz eines zu niedrigen Hektarsatzes im Jahr 1935 ergeben kann, Zuschläge vorgenommen werden dürfen, um diese Fehler auszugleichen. Denn es widerspricht dem Wesen der Durchschnittsbewertung, hier einen Ausgleich zu schaffen. Aus diesem Grund ist bei fehlerhaftem Einheitswert grundsätzlich eine Wertfortschreibung vorzunehmen und der neue Einheitswert als Grundlage der VOL-Besteuerung zu betrachten. Das bedeutet, daß Zuschläge nur gerechtfertigt sind, wenn Einnahmen in ihrer Höhe so großen Schwankungen unterliegen, daß ihre Berücksichtigung im Durchschnittsatz zu offenbar unrichtigen Ergebnissen führen würde [3].

Werden nachhaltige oder einmalige Sondereinnahmen nach § 7 und § 9 Abs. 2 VOL als Zuschläge erfaßt, da sie keine Berücksichtigung bei Feststellung des Einheitswertes oder Grundbetrages gefunden haben, so folgt daraus, daß auch den zusätzlichen Ausgaben Rechnung zu tragen ist. Deshalb unterliegen der Zuschlagsbesteuerung nur die um die Ausgaben verminderten Einnahmen [4].

Über die Höhe der Zuschläge enthält die VOL keine Bestimmungen, denn es fehlt an allgemeinen Gesichtspunkten. Deshalb kommt es immer auf die Verhältnisse des Einzelfalles an. Jedenfalls muß der Übergewinn angesetzt werden, der im Grundbetrag noch nicht abgegolten ist. Deshalb ist stets zu prüfen, ob und in welcher Höhe ein Gewinn im Grundbetrag bereits enthalten ist. Die Ermittlung der durch die besonderen Verhältnisse bedingten durchschnittlichen Sondereinnahmen und der zusätzlichen Betriebsausgaben erfolgt auf dem Wege der Schätzung, falls keine glaubwürdigen Aufzeichnungen vorliegen.

Zusammenfassend ist festzustellen, daß die Zuschläge zum Grundbetrag immer Ausnahmecharakter haben müssen und nicht dazu führen dürfen, daß die Durchschnittsbesteuerung in ihrem Wesen geändert wird, um auf diese Weise für viele Fälle zu einer individuellen Gewinnermittlung zu kommen [5].

---

1) Vgl. auch: Buschhoff, W.: a.a.O., S. 211
2) BFH vom 25.2.1954, FR 1955, S. 89
3) Vgl.: Buschhoff, W.: a.a.O., S. 207 und Hartz, W.: a.a.O., S. 278
4) BFH vom 27.8.1953, InfL 1953, S. 340 und FG Münster vom 26.1.1956, InfL 1956, S. 57
5) Vgl. auch: Buschhoff, W.: Zur Frage der Besteuerung forstwirtschaftlicher Einkünfte nach Durchschnittsätzen, in: InfL 1958, S. 357

b''') Die Zuschläge im einzelnen

Die Zuschläge zum Grundbetrag werden von den einzelnen Oberfinanzdirektionen ermittelt und durch Verfügungen festgesetzt. Hieraus ergeben sich erhebliche Unterschiede in ihrer Ermittlung. Im folgenden sollen deshalb nur Beispiele genannt werden, um die Art ihrer Erfassung zu verdeutlichen.

a'''') Die Ermittlung der Einkünfte aus Fuhrleistungen

Fuhrleistungen fallen bei Land- und Forstwirten meist aus der Beförderung von Milch an. Vorweg ist hierbei zu klären, ob kein Gewerbebetrieb vorliegt. Der Bundesfinanzhof hält den nachhaltigen Transport von Milch gegen Entgelt für andere Landwirte dann nicht für einen Gewerbebetrieb, wenn die Fuhrleistungen nur eine geringe wirtschaftliche Bedeutung haben. "Dies ist in erster Linie nach der Höhe der Umsätze und Einkünfte und deren Verhältnis zu den Umsätzen und Einkünften des landwirtschaftlichen Betriebes zu beurteilen" [1].

In den gemeinsamen Richtlinien des Bundeslandwirtschaftsministeriums und des Bundesverkehrsministeriums zur Nachbarschaftshilfe wurden bestimmte Selbstkostensätze für den stundenweisen Einsatz eines Schleppers und Anhängers festgelegt. Die Oberfinanzdirektion München [2] hält diese Sätze zur Ermittlung von Zuschlägen im Rahmen der Gewinnermittlung nach der VOL für ungeeignet, denn in diesen Selbstkosten sind neben einer kalkulatorischen Verzinsung des Kapitals auch Kostenteile enthalten, die ertragssteuerlich als Gewinn zu behandeln [3] oder bereits bei der landwirtschaftlichen Gewinnermittlung berücksichtigt sind [4].

Bei Anwendung der Selbstkostensätze würde sich daher ein zu niedriger Gewinn aus dem Milchfahren ergeben. Außerdem müßte bei Anwendung dieser Sätze in jedem Einzelfall die genaue Zahl der Einsatzstunden des Schleppers ermittelt werden; mangels genauer Aufzeichnungen dürfte sich diese meist nicht zutreffend ermitteln lassen. Die Anwendung der Gewinnrichtsätze für gewerbliche Fuhrunternehmen scheitert schon daran, daß den landwirtschaftlichen Milchfahrern sowohl dem Umfang wie auch der Art nach nicht die gleichen Kosten erwachsen wie den gewerblichen Fuhrunternehmern. So verwenden z.B. die bäuerlichen Milchfahrer verbilligten Treibstoff; außerdem sind ihre Schlepper kraftfahrzeugsteuerfrei. Betriebsausgaben wie Bürokosten und dergleichen kommen hier wohl kaum in Betrach

Aufgrund dieser Tatsachen ist das Bayerische Staatsministerium der Finanzen damit einverstanden, daß als Gewinn aus dem Milchfahren durchschnittlich 50 v.H.

---

1) BFH vom 15.11.1956, BStBl III 1957, S.26

2) OFD München vom 29.9.1961, S.2140-146 St 6 (nicht veröffentlicht)

3) z.B. Fahrerlohn, wenn der Landwirt selbst als Fahrer tätig ist

4) z.B. Fahrerlohn, wenn ein landwirtschaftlicher Arbeitnehmer des Landwirts als Fahrer tätig ist, Unterbringungskosten des Schleppers usw.

der dafür erzielten Erlöse angesetzt werden, wenn keine entsprechenden Aufzeichnungen der Betriebsausgaben vorliegen.

Inwieweit diese Zuschläge nach § 7 oder § 9 Abs. 2 VOL erhoben werden, ergibt sich aus den Umständen des Einzelfalles.

b'''') Die "überdurchschnittliche" Viehzucht

Die normale Viehhaltung ist im Grundbetrag bereits abgegolten. Nur eine überdurchschnittliche Zucht kann deshalb durch Zuschläge erfaßt werden [1].

Bei Schweinezucht werden von den Oberfinanzdirektionen Bestimmungen erlassen, wieviel Hektar landwirtschaftlicher Nutzfläche je Schwein als normal anzusehen ist [2]. Ein Zuschlag kommt nur für jedes über die normale Mast hinaus gemästete Schwein in Betracht.

Für die Höhe des Sonderzuschlages ist nicht allein der Erlös ausschlaggebend, denn es muß berücksichtigt werden, daß Verkäufe von Futtermitteln, die an sich durch den Grundbetrag abgegolten wären, unterblieben sind.

Als Beispiele für Zuschläge seien genannt:

Die Oberfinanzdirektion Münster [3] setzt für jedes über die normale Mast hinausgehende gemästete Schwein 25,- DM an. Dieser Zuschlag ermäßigt sich auf 20,- DM je Schwein, wenn zur Mast zugekaufte Ferkel und ausschließlich zugekaufte Futtermittel verwendet worden sind. Wenn selbst aufgezogene Ferkel mit selbsterzeugten Futtermitteln gemästet werden, erhöht sich der Zuschlag auf 40,- DM je Schwein.

Die Oberfinanzdirektion Frankfurt macht einen Zuschlag von 35,- DM, die OFD Düsseldorf einen Zuschlag von 40,- DM bei übernormaler Schweinehaltung je Mast- oder Zuchtschwein, oder je 4 Läufer oder je 8 Ferkel.

---

1) Vgl. auch: OFD Hannover vom 20.5.1959, in: InfL 1959, S. 218

2) Als normal gelten z.B.:
1 1/2 Mastschweine je ha bei der OFD Münster (Vfg. vom 2.8.1956, InfL 1956, S. 299)
1,25 Schweine, 8 Läufer oder 8 Ferkel bei der OFD Frankfurt (Vfg. vom 16.4. 1958, DStZ (B) 1958, S. 218)
1 Mastschwein je ha bei einem Hektarsatz bis 1 200,- DM und 0,8 Mastschwein je ha bei einem Hektarsatz über 1 200,- DM bei der OFD Düsseldorf (Vfg. vom 8.11.1956, DStZ (B) 1956, S. 594)

3) Vgl. die Verfügungen in Fußnote 1

Die Zuschläge für Pferde- und Rindviehzucht werden aufgebaut auf Gewinne, die erzielt werden durch über geringe oder mittlere Preise hinausgehende Spitzenpreise. Es muß also der Mehrerlös untersucht werden, der über den Normalpreis als Ausgangswert hinausgeht.

Als Normal- oder Ausgangswerte bei Pferdezucht nimmt die Oberfinanzdirektion Düsseldorf [1] beispielsweise an:

	für Zuchthengste	2 000,- DM
und	für Zuchtstuten	1 200,- DM

Als Zuschläge gelten 80 v.H. der Mehrerlöse, welche diese Ausgangswerte übersteigen. Hier sind dann Transport und sonstige Kosten bereits berücksichtigt.

Beträgt somit der Verkaufserlös eines Zuchthengstes 4 500,- DM, so ergibt sich als Bemessungsgrundlage für den Sonderzuschlag 4 300,- DM ./. 2 000,- DM = 2 300,- DM. Als Sonderzuschlag werden 80 v.H. von 2 300,- DM = 1 840,- DM angesetzt.

Als Beispiel für Zuschläge infolge "überdurchschnittlicher" Rindviehzucht soll die Regelung der Oberfinanzdirektion München angeführt werden [2]: Hiernach kommt ein Zuschlag nur in Betracht für den über 1 800,- DM hinausgehenden Teil des Verkaufserlöses. Bei der Ermittlung des Zuschlages werden die Verkaufskosten wie Verkaufsgebühren, Körgebühren, Transportkosten und Tierarztkosten vom Verkauferlös abgezogen [3].

Diese Pauschalsätze sind jedoch selbst für einen Bereich einer Oberfinanzdirektion recht problematisch, da die Verhältnisse in den einzelnen Finanzamtsbezirken sehr unterschiedlich sind. Deshalb hat zum Beispiel die OFD Hannover [4] die Finanzämter angewiesen, im Einzelfall zu prüfen, ob und gegebenenfalls in welcher Höhe Zuschläge gerechtfertigt sind.

Selten werden Zuschläge für überdurchschnittliche Schafhaltung erhoben. Die Oberfinanzdirektion Nürnberg hat als Normalbestand festgelegt:

	15 Schafe bei einem Einheitswert bis zu 20 000,- DM
	20 Schafe bei einem Einheitswert bis zu 50 000,- DM
und	40 Schafe bei einem Einheitswert über 50 000,- DM

Für jedes über diesen Normalbestand gehaltene Schaf wird ein Sonderzuschlag von 5,- DM erhoben.

1) OFD Düsseldorf vom 8.11.1956, DStZ (B) 1956, S. 594

2) OFD München vom 23.8.1957, S. 2142-177/2 St 5 (nicht veröffentlicht)

3) Vgl. auch: OFD Düsseldorf vom 8.11.1956, DStZ (B) 1956, S. 594 und OFD Münster vom 2.8.1956, InfL 1956, S. 282

4) OFD Hannover vom 20.5.1959, InfL 1959, S. 218

Auch die Hühnerhaltung ist bei nichtbuchführenden Land- und Forstwirten mit den Durchschnittsätzen der VOL im Regelfall abgegolten. Die Oberfinanzdirektion München [1] läßt nur einen Zuschlag von 8,- DM für jedes Huhn zu, welches einen normalen Bestand bis zu 200 Legehennen überschreitet.

c'''') Zuschläge für Sonderkulturen

Die begriffliche Abgrenzung für Sonderkulturen ist in der Literatur nicht klar umrissen. Haider-Engel-Dürschke bezeichnen als Sonderkulturen Weidepflanzungen, Hopfengärten, Spargelkulturen und dergleichen [2]. Genauere Hinweise gibt Philipp, welcher ausführt: "Als Sonderkulturen muß man zweifellos solche Anpflanzungen ansehen, die der Landwirt neben seiner üblichen Fruchtfolge anbaut. Um aber den Begriff "übliche Fruchtfolge" genauer abzugrenzen, wird man die Fruchtfolge auf Getreide, Hackfrucht, Öl und Hülsenfrucht sowie auf Futterbau beschränken müssen. Diese Einschränkung erscheint insofern notwendig, als viele Kulturen in einer bestimmten Landschaft heimisch geworden sind und hier als übliche Pflanzungen gelten" [3].

Eine genaue Bestimmung der Arten von Sonderkulturen ist jedoch nicht möglich, da die Anpflanzungen in den einzelnen Gegenden verschiedene Bedeutung haben und somit einmal als typisch und einmal als Sonderkultur angesehen werden können.

Im folgenden sollen zur Erläuterung einige für die VOL-Besteuerung bedeutsame Sonderkulturen behandelt werden.

Umstritten ist die Frage, inwieweit der Feldgemüseanbau als Sonderkultur anzusehen ist. Zur Klärung trägt hier eine Unterteilung des Gemüseanbaues in drei verschiedene Betriebsformen bei, nämlich in die reinen Gemüsebetriebe, in die Gemischtbetriebe und in Betriebe mit ausgesprochenen Spezialkulturen.

Reine Gemüsebetriebe sind meist kleinere Betriebe, die in der Nähe von Großstädten ausschließlich Gemüsebau betreiben und ihre Erzeugnisse in der Regel im Kleinverkauf absetzen. Bei ihnen kommen Zuschläge nach § 7 oder § 9 Abs. 2 VOL nicht in Betracht, weil sie keine Sonderkulturen im Sinne der VOL sind.

Gemischtbetriebe bauen neben der üblichen landwirtschaftlichen Nutzung noch Gemüse, Beeren, Blumen oder Obst an, während die Betriebe mit Spezialkulturen meist eine Gemüseart in größerem Umfang anpflanzen. Diese beiden Betriebs-

---

1) OFD München vom 29.9.1961, S. 2140-146 St 6 (nicht veröffentlicht)

2) Vgl.: Haider-Engel-Dürschke: Bewertungsgesetz, Bodenschätzungsgesetz, München und Berlin 1954, S. 147

3) Philipp J.: Sonderkulturen bei VOL-Landwirten, in: InfL 1956, S. 233

arten haben zweifellos Erlöse aus Sonderkulturen [1]. Da eine Nachhaltigkeit der Einnahmen wegen der schwankenden Preise und Bebauungskosten in der Regel nicht anzunehmen ist, § 7 VOL demnach nicht zur Anwendung kommt, werden in den meisten Fällen Zuschläge nach § 9 VOL erhoben.

Der Vorschlag einer Oberfinanzdirektion sieht folgende Ermittlung der Zuschläge vor: [2]

Der je Hektar Gemüseanbaufläche über 2 800,- DM hinausgehende Erlös wird zu 30 % dem Gewinn nach der VOL zugesetzt [3].

Wegen der sehr unterschiedlichen Verhältnisse in den einzelnen Betrieben wird man eine individuelle Gewinnermittlung einer Pauschalierung jedoch meist vorziehen.

Auch für Obstbau [4] wurden teilweise Richtsätze zur Ermittlung von Zuschlägen aufgestellt. Man geht dabei von einem durchschnittlichen Baum- oder Strauchbestand je Hektar und einem durchschnittlichen Ertrag je Baum oder Strauch aus und gestattet einen pauschalierten Abzug der Betriebskosten.

Der Bundesfinanzhof legt jedoch gerade beim Obstbau einen strengen Maßstab an die Voraussetzungen für Zuschläge an, wie das Urteil vom 25.2.1954 [5] zeigt. Ein Finanzamt hatte zu dem VOL-Gewinn Sonderzuschläge mit der Begründung gemacht, daß der Ertrag einer Ernte mehr als 150 v.H. des nach der VOL ermittelten Gewinns ausgemacht hätte, und daß es sich bei Überschreitung dieser Schwankungsgrenze um Gewinne handele, die neben den nachhaltigen Einnahmen durch Sonderzuschläge berücksichtigt werden müßten. Denn durch den bei der Festsetzung des Einheitswertes erfolgten Zuschlag wegen Obstbau seien sie nicht hinreichend berücksichtigt worden.

---

1) Vgl.: Philipp, J.: a.a.O., S.234

2) Vgl.: Krill, E.: a.a.O., S.139

3) Beispiel:

VOL-Gewinn	4 000,- DM
Erlös aus 3 ha Gemüsebau 15 000,-; der Zuschlag beträgt 30 v.H. aus 3 x (5 000,- ./. 2 800,-)	1 980,- DM
Gesamtgewinn	5 980,- DM

4) Als Obstbau gilt beispielsweise: Geschlossene Obstkulturen, feldmäßiger Anbau, Erdbeer-, Himbeer-, Stachelbeer- und Johannisbeerkulturen

5) BFH vom 25.2.1954, InfL 1954, S.281

Der BFH folgte dieser Auffassung nicht und führt aus:

"Ein Abweichen von den Durchschnittsätzen ist nur zulässig, wenn objektive Merkmale des Betriebes das Vorliegen ungewöhnlicher Verhältnisse erkennen lassen." Das Urteil lehnt daher mit Recht in diesem Fall den Ansatz eines auf allgemeinen Schätzungen beruhenden Sonderzuschlags für Obstbaubetriebe ab, denn die VOL verzichtet bei der Besteuerung im Interesse der Vereinfachung auf die genaue und individuelle Gewinnermittlung im einzelnen Wirtschaftsjahr. Es wäre nämlich mit ungewöhnlichen Schwierigkeiten verbunden, eine einigermaßen genaue Ertragsberechnung ohne eine ins einzelne gehende Regelung bezüglich der Zuschläge zu treffen. Außerdem nimmt der Gesetzgeber entstehende Ungenauigkeiten bewußt in Kauf, weil ohnehin ein Ausgleich in den einzelnen Wirtschaftsjahren stattfindet [1].

Die Oberfinanzdirektion Hamburg geht entstehenden Zweifelsfragen aus dem Weg, indem sie bestimmt, daß der Gewinn aus zu einem landwirtschaftlichen Betrieb gehörenden Obst- oder Gemüsebauflächen nicht mehr nach der VOL, sondern nach § 4 Abs. 3 EStG gesondert ermittelt werden muß, wenn die ertragsfähigen Obstbauflächen insgesamt größer als 0,5 ha oder die Gemüsebauflächen insgesamt größer als 0,25 ha sind [2].

Als Sonderkulturen gelten in einigen Teilen Deutschlands auch Tabak- und Weinbau.

So haben beispielsweise die Oberfinanzdirektion Nürnberg [3], Hannover [4] und Freiburg [5] Richtsätze für die Ermittlung von Zuschlägen wegen Tabakanbau im Rahmen der VOL erlassen.

Die OFD Freiburg hat genaue Anweisungen für die Berechnung eines Zuschlages gegeben [6]. Werden Flächen für den Tabakanbau genutzt, so sind bei der Berechnung des Grundbetrages die dem Tabakbau dienenden Grundstücke aus der Gesamtfläche nicht auszuscheiden. Der auf die dem Tabakbau dienende Grundstücksfläche entfallende Grundbetrag wird bei Berechnung des Sonderzuschlages abgezogen. Der Wert der Arbeitsleistung des Betriebsinhabers und seiner Angehörigen ist, auch soweit er auf den Tabakbau entfällt, bei der Ermittlung des Ge-

---

1) Vgl. auch: FR 1955, S. 89
2) OFD Hamburg vom 8.5.1959, InfL 1959, S. 237
3) OFD Nürnberg, InfL 1952, S. 328
4) OFD Hannover vom 18.4.1958, InfL 1958, S. 197
5) OFD Freiburg, in: DStZ (B) 1956, S. 99
6) OFD Freiburg, in: DStZ (B) 1956, S. 101 und DStZ (B) 1959, S. 82

winns für die eigentliche Landwirtschaft zu berücksichtigen. Der Ausgleich erfolgt im Bebauungskostenpauschsatz, welcher nach der Art der Bebauung, des Tabaks, der Trocknung und nach der Höhe des Roherlöses je ha festgesetzt wird. Er enthält Aushilfslöhne für den Lohnaufwand in Zeiten besonderen Arbeitsanfalles (1 000,- DM bei Lufttrocknung oder 1 400,- DM bei Röhrentrocknung) als Ausgleichsbetrag für den Wert der eigenen Arbeitsleistung und sämtliche sachlichen Unkosten. Der Ausgleichsbetrag ist erforderlich, da der Wert der Arbeitsleistung bei der Gewinnermittlung für die eigentliche Landwirtschaft bereits berücksichtigt wurde; der Gewinn würde sonst zu hoch ausgewiesen, weil sich bei der Art der Ermittlung des Sonderzuschlages (Gegenüberstellung von Einnahmen und Ausgaben) der Einsatz eigener Arbeitskräfte durch das Fehlen von Lohnausgaben bereits gewinnerhöhend auswirkt.

Folgendes Beispiel soll die Berechnung des Zuschlages deutlich machen: In einem landwirtschaftlichen Betrieb werden 0,8 ha bei einem Hektarsatz von 2 200,- DM mit Tabak bebaut. Im Tabakbau sind eine eigene und eine fremde Arbeitskraft je zur Hälfte beschäftigt.

Für 1 ha Tabakfläche soll eine "Männerarbeitskraft" erforderlich sein, das sind für 0,8 ha 8/10 "Männerarbeitskraft". Der mit 2 400,- DM angenommene Lohn für die fremde Arbeitskraft entfällt mit 4/10 = 960,- DM auf den Tabakbau; in gleicher Weise ist bei der Berechnung des anzusetzenden Ausgleichsbetrages für die eigene Arbeitskraft zu verfahren. Diese ist mit 4/10 von 1 000,- DM = 400,- in Ansatz zu bringen. Der Roherlös aus dem verkauften Tabak betrage 7 800,- DM für 1 ha also

$$\frac{7\,800 \times 10}{8} = 9\,750,\text{-}\ \text{DM}$$

Hiernach sei der Bebauungskostenpauschsatz 4 700,- DM pro ha:

	DM	DM	DM
Betriebseinnahmen			7 800,-
Bebauungskostenpauschsatz (8/10 vom 4 700,-)		3 760,-	
Fremdlohn	960,-		
./. Ausgleichsbetrag für eigene Arbeitsleistung [1]	400,-	560,-	
Hagelversicherung (angenommen)		200,-	
1/12 des Einheitswertes der Tabakanbaufläche (von 8/10 von 2 200,-)		147,-	4 667,-
Sonderzuschlag für Tabakbau			3 133,-

1) Der Fremdlohn und damit auch der Bebauungskostenpauschsatz muß gekürzt werden um den Ausgleichsbetrag für die in diesem Fall nicht im Tabakbau tätigen Arbeitskräfte, da im Bebauungskostenpauschsatz der Wert der vollen eigenen Arbeitskraft enthalten ist.

Für Hannover [1] gilt folgendes:
Zunächst sind die Roheinnahmen anzugeben und an Hand der zollamtlichen Unterlagen nachzuprüfen. Nichtverkaufte Bestände sind den Einnahmen hinzuzusetzen und mit den Gestehungskosten zu bewerten.

Als Bebauungskosten (ohne Aufwendungen für den Zukauf von Setzlingen, ohne Beiträge zur Hagelversicherung und ohne Mieten und Pachten) zuzüglich des durchschnittlichen VOL-Gewinns wurden angesetzt:

bei Lufttrocknung	2 450,- DM je ha
bei Röhrentrocknung	4 050,- DM je ha

Hierin sind für selbstgezogene Setzlinge 300,- DM enthalten. Die Aufwendungen für den Zukauf von Setzlingen, die Beiträge zur Hagelversicherung sowie die Mieten und Pachten sind in der nachgewiesenen Höhe den Bebauungskosten hinzuzurechnen. Bei der Röhrentrocknung liegt ein durchschnittlicher Ertrag von 840,5 kg pro ha zugrunde. Bei je 150 kg Mehrertrag pro ha kann der Betrag um jeweils 5 v.H. erhöht werden [2].

Die Berechnung der Zuschläge für Weinbau erfolgt ähnlich wie beim Tabakbau. Ein Sonderzuschlag nach § 9 Abs. 2 VOL erfolgt jedoch nur, wenn der Gewinn aus Weinbau 300,- DM übersteigt und die Weinbauflächen des einzelnen Betriebes nicht mehr als 0,2 ha, von denen höchstens 0,15 ha im Ertrag gestanden haben, betragen. Bei Überschreiten dieser Größen ist eine gesonderte Berechnung des Gewinns nach § 8 Abs. 2 VOL [3] vorzunehmen.

Kann der Gewinn aus einer Weinbaufläche nach § 9 Abs. 2 VOL durch einen Sonderzuschlag erfaßt werden, dann muß entweder bei der Berechnung des Grundbetrages der auf die Weinbaufläche entfallende Einheitswert ausgeschieden werden oder es erfolgt eine Senkung des Zuschlages [4].

Ebenso wie bei Tabakanbauflächen werden bei Ermittlung des Zuschlages Bebauungskostenpauschsätze [5] festgesetzt, in denen sämtliche Ausgaben mit Ausnahme der gezahlten Hagelversicherung und der Kosten für Frostschutz enthalten sind. Um den verschiedenen Verhältnissen in den einzelnen Anbaugebieten gerecht zu werden, nimmt man meist eine Differenzierung der Pauschbeträge für jede einzelne Gemeinde vor.

---

1) Vgl.: OFD Hannover vom 18.4.1958, InfL 1958, S.197
2) Vgl. auch: OFD Frankfurt vom 29.12.1953, InfL 1954, S.70
3) Vgl. die Ausführungen auf S.86 ff
4) Vgl. S.72
5) z.B. 4 150,- DM je ha im Bereich der OFD Freiburg (OFD Freiburg vom 21.1.1959, DStZ (B) 1959, S.82

Der Wert der Arbeitsleistung wird ebenso wie beim Tabakbau berücksichtigt.

d'''') Zuschläge für sonstige Kulturen

Je nach der besonderen Struktur der Betriebe haben die einzelnen Oberfinanzdirektionen noch weitere Pauschsätze für Sonderkulturen aufgestellt. Im folgenden seien nur noch die wichtigsten, nämlich die für Kartoffel- und Heilkräuteranbau, kurz dargestellt.

Die Zuschläge für Saatkartoffeln erfolgen im allgemeinen durch den Ansatz bestimmter Beträge je Hektar anerkannter Vermehrgutanbauflache [1]. Eine Gewinnermittlung nach § 8 Abs. 4 VOL kommt auf keinen Fall in Betracht [2]. Im Bereich der OFD Hamburg hängt die Frage des Zuschlags für Frühkartoffeln völlig von der Preisgestaltung ab [3]. Werden die Preise für Spätkartoffeln nicht oder nur unwesentlich überschritten - weniger als 25 v.H. - kommt ein Zuschlag nicht in Betracht.

Die Festsetzung eines bestimmten Pauschsatzes ist jedoch problematisch, wie das BFH-Urteil vom 27.8.1953 zeigt [4].

Gegen einen vom Finanzamt festgesetzten Zuschlag für den Anbau von Saatkartoffeln wandte der Steuerpflichtige ein, daß er nur einen Teil der Ernte als Saatkartoffeln verkauft habe, während der Rest zu geringeren Preisen als Speise- oder Futterkartoffeln habe verwertet werden müssen. Der Saatkartoffenanbau erfordere höhere Kosten; könne ein Teil der Ernte nur als Speise- oder Futterkartoffeln abgesetzt werden, so müsse sich das auf die Höhe des Zuschlages auswirken. Der BFH hob die dem Finanzamt zustimmende Entscheidung des Finanzgerichtes mit Recht auf, da das Finanzgericht zu Unrecht den durch die Saatgutvermehrung erzielten Gewinn in Form des Überschusses der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben ermittelt habe. Als Zuschlag werde zweckmäßigerweise der Unterschiedsbetrag zwischen den Preisen für Saatkartoffeln und den Preisen für gewöhnliche Kartoffeln angesetzt, wobei die erhöhten Kosten für den Anbau von Saatkartoffeln berücksichtigt werden müßten.

Recht erheblich ist auch der Anbau von Heilkräutern im Bundesgebiet [5], weshalb auch für solche Sonderkulturen Zuschläge in Frage kommen. Für die Feststellung

---

1) Vgl.: OFD Hannover vom 18.4.1958, InfL 1958, S.197

2) BFH vom 27.8.1953, InfL 1953, S. 340

3) OFD Hamburg vom 3.11.1955, InfL 1955, S. 363

4) BFH vom 27.8.1953, InfL 1953, S. 340

5) Allein in Bayern beträgt die Anbaufläche etwa 250 ha, wovon 2/3 auf Pfefferminz und 1/3 hauptsächlich auf Baldrian, Eibisch, Koriander und Kümmel entfallen.

des Zuschlages nach § 9 Abs. 2 VOL [1] wird die Fläche dieser Sonderkulturen vom Einheitswert abgesetzt und der Gewinn nach § 217 AO geschätzt. Zu diesem Ergebnis wird der normale Gewinn nach der VOL zugeschlagen, wenn er jährlich 300, - DM übersteigt.

Zur Vereinfachung des Verfahrens hat die Oberfinanzdirektion Nürnberg [2] je nach Art der Gewinnung und der Ware Pauschsätze für die Bebauungskosten zwischen 40 und 60 v. H. des Umsatzes festgesetzt.

e'''') Zuschläge für Nebenbetriebe

Als landwirtschaftlicher Nebenbetrieb hat ein Betrieb zu gelten, der dem landwirtschaftlichen Hauptbetrieb zu dienen bestimmt ist (§ 29 BewG). Man unterscheidet sogenannte Verarbeitungsbetriebe [3], in denen die auf den landwirtschaftlichen Grundstücken gewonnenen Erzeugnisse verwertet und verarbeitet werden, und Substanzbetriebe [4], in denen die Substanz des Bodens als solche gewonnen und verwertet wird [5].

Für Nebenbetriebe kommen Zuschläge nur dann in Betracht, soweit sie bei der Einheitsbewertung nicht zusammen mit dem landwirtschaftlichen Hauptbetrieb bewertet worden sind. Aus diesem Grunde werden hier Zuschläge nur sehr selten in Frage kommen. Im Falle einer Verschlußbrennerei ist die Oberfinanzdirektion Freiburg davon ausgegangen, daß die Gewinne aus Branntweinverkauf und aus der Verfütterung von Schlempe durch den Grundbetrag nicht genügend berücksichtigt sind und hat daher als Zuschlag einen Betrag von 1 400, - DM je 100 hl erzeugten Weingeistes angesetzt [6].

f'''') Zuschläge für außerordentliche Holznutzungen

Die Anwendung der VOL auf forstwirtschaftliche Einkünfte gab zu erheblichen Zweifeln Anlaß. Dabei ging es um die Frage, ob die Einnahmen aus außerordentlichen Holznutzungen vom Durchschnittsatz abgegolten sind oder nicht [7]. Während

---

1) § 7 VOL kommt nicht in Betracht, da wegen der erheblich schwankenden Preise eine jährliche Ermittlung der Finanzämter unumgänglich ist.
2) OFD Nürnberg vom 14. 12. 1953, InfL 1954, S. 123
3) z. B. Molkereien, Käsereien, Kartoffelflockenbetriebe, Getreide- und Kartoffelbrennereien, Obstbrennereien usw.
4) z. B. Ziegeleien, Kalkbrennereien, Sand-, Lehm-, Tongruben, Stein-, Schiefer-, Kalk- und Kreidebrüche sowie Torfstiche
5) Vgl.: Krekeler: a. a. O., S. 187
6) OFD Freiburg vom 13. 5. 1958, InfL 1958, S. 219
7) Nach § 34b Absatz 1 EStG sind außerordentliche Holznutzungen solche Nutzungen, die den jährlichen Nutzungssatz zuzüglich der Hiebeinsparungen der letzten drei Jahre übersteigen und aus wirtschaftlichen Gründen erfolgt sind.

die Finanzverwaltung auf der gesonderten Besteuerung außerordentlicher Holznutzungen durch Zuschläge bestand, vertrat die Forstwirtschaft eine entgegengesetzte Ansicht. Auch die Finanzgerichte waren geteilter Meinung. So bejahten die Finanzgerichte Hannover [1], München [2] und Stuttgart [3] eine Festsetzung von Zuschlägen, während das Finanzgericht Münster [4] eine Steuerpflicht verneinte.

Uneinigkeit herrschte auch bei der Finanzverwaltung. In einzelnen Oberfinanzdirektionsbezirken galten alle Einkünfte aus Forstwirtschaft durch den Durchschnittsgewinn als abgegolten [5]. In anderen wurden dagegen die Einkünfte aus Forstwirtschaft durch Sonderzuschläge gesondert erfaßt [6].

Erst der Bundesfinanzhof schaffte im Urteil vom 10. 6. 1954 [7] erstmals eine klare Linie, indem er es für unzulässig erklärte, für Einnahmen aus Holzverkäufen aus einer forstwirtschaftlichen Fläche, deren Gewinn nicht gemäß § 8 Abs. 2 VOL besonders zu ermitteln ist, einen Sonderzuschlag gemäß § 9 Abs. 2 VOL zu erheben, wenn keine über die allgemeine Preissteigerung hinaus erhöhten Preise erzielt werden [8]. Der Bundesfinanzhof begründet seine Auffassung damit, daß der Holzbestand jahrelang zur Steuer aufgrund der VOL herangezogen worden ist, auch wenn er keine Erträge abgeworfen hat, so daß eine spätere Realisierung nicht mehr erfaßt werden könne, da ohnehin ein Ausgleich innerhalb mehrerer Wirtschaftsjahre eintritt [9].

Bereits damals wurden eine Reihe von Einwendungen gegen diese Auffassung vorgebracht [10], welche schließlich dazu führten, daß der BFH in Abkehr von der bisherigen Rechtsprechung entschieden hat: Gewinne aus außerordentlichen Holznutzungen müssen bei VOL-Landwirten grundsätzlich durch einen Zuschlag nach § 9 Abs. 2 VOL erfaßt werden [11], wenn eine überdurchschnittlich große Nutzung vor-

---

1) Urteil vom 18. 5. 1953, InfL 1953, S. 190
2) Urteil vom 23. 7. 1953, InfL 1953, S. 229
3) Urteil vom 27. 5. 1953, InfL 1953, S. 251
4) Urteil vom 11. 6. 1952, InfL 1953, S. 126
5) OFD Hannover vom 26. 3. 1958, InfL 1958, S. 154
6) Erl. Bayer. FM vom 18. 8. 1952, InfL 1952, S. 266
OFD Nürnberg vom 4. 3. 1952, InfL 1952, S. 122
7) BFH vom 10. 6. 1954, BStBl III 1954, S. 231
8) Vgl. auch: DStZ 1954, S. 275
9) Ebenso: Kaatz, in: FR 1954, S. 566
10) Vgl. im einzelnen: Hartz, W.: Zur Frage der Zulässigkeit von Zuschlägen weg
Holznutzung bei VOL-Landwirten, in: InfL 1955 S. 53 f
11) BFH vom 20. 2. 1958, BStBl III 1958, S. 131.
Die gleiche Auffassung vertritt das FG Münster in seinem Urteil vom 25. 6. 1959
EFG 1959, S. 408

vorliegt und dadurch ein Mehrgewinn von einiger Bedeutung erzielt wird [1]. Denn auch für die der VOL unterliegenden Forstwirte [2] müsse der Grundsatz gelten, so führt der BFH aus, daß der Holzzuwachs, der zunächst bei der Versteuerung nach der VOL, wie auch bei anderen Forstwirten nicht erfaßt werde, im Augenblick der Veräußerung besteuert werde. Bei den geringen Beträgen, die sich nach der VOL ergäben, könne nicht davon gesprochen werden, daß mit den Durchschnittsätzen auch der Holzzuwachs der Besteuerung unterworfen sei. Die mit der VOL erstrebte Vereinfachung habe aber dort ihre Grenzen, wo sie mit dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung nicht mehr zu vereinbaren sei. Dabei wäre unerheblich, worauf die erhöhten Erlöse (Preissteigerung, Strukturänderung und dergleichen) beruhten. Auch die Tatsache, daß der Steuerpflichtige trotz verminderten Waldbestandes noch entsprechend dem jeweiligen Einheitswert der forstlich genutzten Fläche den Durchschnittsgewinn zu versteuern habe, hindere die Besteuerung der außerordentlichen Nutzung nicht, denn es werde sich ein Nutzen in dieser Höhe trotz Abholzung wohl stets noch ergeben; gegebenenfalls könne nach § 131 AO (Erlaß) geholfen werden.

Bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise kann man in diesen Ausführungen jedoch einige Widersprüche feststellen, denn bei der Durchschnittsbesteuerung forstwirtschaftlicher Einkünfte stellt der Durchschnittsgewinn im Grunde nichts anderes dar als den durchschnittlichen Holzzuwachs.

Hierzu bemerkt Adomat: "Wenn der BFH nun mit dem forstwirtschaftlichen Einheitswert nur den diesem entsprechenden Gewinnanteil (soll wohl heißen: den Gewinn bis zur Höhe von 1/12 des Einheitswertes) erfaßt wissen will, den Holzzuwachs aber als unversteuert ansieht, so hätte auch bei dieser Auslegung mindestens berücksichtigt werden müssen, daß auch dieser "Gewinnanteil" nichts anderes ist als der entsprechende Anteil am Holzzuwachs. Wenn weiterhin nur die der Höhe des forstwirtschaftlichen Einheitswertes entsprechenden Nutzungen im Durchschnittsatz herangezogen sein sollen, nicht aber die aus dem Holzzuwachs, dann bleibt zu fragen, was denn anderes als der Holzzuwachs die dem Einheitswert zugrundeliegende Nutzung darstellt" [3].

---

1) Im entschiedenen Fall wurden in den Streitjahren 1950 bis 1952 6 325, -, 19 000, - und 94 435, - DM aus dem Holzeinschlag erlöst, während der nachhaltige Gewinn nach § 2 VOL, der der Besteuerung zugrunde gelegt wird, 1 330, - DM betrug.

2) Das sind nach § 9 Abs. 2 VOL diejenigen Forstwirte, deren forstwirtschaftlich genutzte Flächen nicht mehr als 10 v. H. des gesamten Einheitswertes des Betriebes, höchstens aber 5 000, - DM ausmachen.

3) Adomat, W.: Die Besteuerung forstwirtschaftlicher Einkünfte nach Durchschnittsätzen, in: InfL 1958, S. 211

Trotz dieser Einwendungen [1] werden heute gemäß § 9 Abs. 2 VOL aufgrund des o. a. BFH-Urteils Zuschläge erhoben bei Landwirten mit forstwirtschaftlich genutzten Flächen, deren Teileinheitswert nicht 10 v. H. des gesamten Einheitswerts des Betriebes übersteigt und nicht mindestens 5 000, - DM beträgt, soweit ein Mehrgewinn von einiger Bedeutung im Sinne des BFH-Urteils vom 20. 2. 1958 vorliegt. In Abschnitt 129 EStR 1961 sind daruber nähere Bestimmungen getroffen. Hier wird festgestellt, daß der durch den Grundbetrag erfaßte Gewinn aus der ordentlichen Nutzung etwa dem halben forstwirtschaftlichen Einheitswert entspricht. Ein sogenannter Mehrgewinn liegt dann vor, wenn der Gewinn aus der außerordentlichen Nutzung den Betrag von 4 000, - DM übersteigt. Zur Abgeltung der Betriebsausgaben wird ein Pauschsatz von 40 v. H. (20 v. H., soweit das Holz auf dem Stamm verkauft wird) der Einnahmen aus den einzelnen Holznutzungsarten zugebilligt, wenn die Voraussetzungen des § 67 EStDV vorliegen [2]. Demnach entfällt ein Zuschlag, wenn die Einnahmen aus der gesamten Holznutzung eines Wirtschaftsjahres nicht höher sind als der Betrag, der sich nach der Formel errechnet:

(1/2 EW + 4 000, - DM) x 1. 6666 bei Anwendung eines Pauschsatzes von 40 v. H.

Die Zahl 1. 6666 ist der Faktor aus der Proportion Gewinn, Pauschsatz und Holzerlös.

Zur Vereinfachung der Prüfung, wann von Zuschlägen abzusehen ist, ist eine Tabelle [3] entwickelt worden, aus der für die verschiedenen Teileinheitswerte die Grenzwerte abgelesen werden können. Werden diese Grenzwerte überschritten, so muß der Zuschlag nach unten angegebenem Beispiel ermittelt werden, da die Feststellung des Unterschieds zwischen der Höhe des Holzerlöses und dem Tabellengrenzwert zu einem falschen Ergebnis führen würde. Beim Überschreiten der 4 000, - DM-Grenze wird nämlich auch der Mehrgewinn von 4 000, - DM einkom-

---

1) Vgl. auch die ausführlichen Darstellungen hierzu von Adomat, W.: Die Besteuerung der Mehrgewinne von einiger Bedeutung aus Forstflachen nichtbuchführender Landwirte; Buschhoff, W.: in: FR 1959, S. 17 f

2) Beispiel aus Abschn. 129 ESt:

Einheitswert des land- und forstwirtschaftlichen Betriebs 12 000, - DM, davon 2 400, - DM auf forstwirtschaftlich genutzte Fläche entfallend.

	10 000, -	Holzerlös
./.	4 000, -	40 % Pauschsatz für Betriebsausgaben
	6 000, -	Gewinn
./.	1 200, -	Gewinn aus der ordentlichen Holznutzung – Hälfte des Einheitswertes von 2 400, - DM
	4 800, -	Gewinn aus der außerordentlichen Holznutzung.

Der Zuschlag nach § 9 Abs. 2 VOL beträgt 4 800, - DM

3) Siehe Tabelle im Anhang S. XIX

mensteuerpflichtig [1].

Aufgrund des BFH-Urteils vom 20.2.1958 [2] ist nun auf den aus außerordentlichen Waldnutzungen erzielten Gewinn die Vergunstigung des § 34b Abs. 3 Ziff. 1 und Ziff. 3 Buchstabe b anzuwenden, auch wenn dieser als Zuschlag nach § 9 Abs. 2 VOL erfaßt wird und hier grundsätzlich kein ermaßigter Tarif zugelassen ist, denn der Mehrgewinn hätte auch außerhalb der VOL zum Ansatz gebracht werden können, so daß dann § 34b EStG ohne weiteres Anwendung finden würde. So wäre nicht einzusehen, weshalb ein VOL-Landwirt bei Gewinnen aus außerordentlichen Waldnutzungen schlechter gestellt werden sollte als die anderen Betriebe [3].

Die Einkommensteuer bemißt sich gemäß § 34b Abs. 3 Ziff. 1 EStG in Verbindung mit § 34 Abs. 1 EStG auf 10 bis 30 v. H. der außerordentlichen Einkünfte. Sind Nutzungen infolge höherer Gewalt angefallen [4] (Kalamitätsnutzungen), so muß der nichtbuchführende Landwirt nachweisen, in welcher Höhe Einkünfte erzielt werden. Zur Ermittlung der Steuer werden die Sätze des § 34 Abs. 1 EStG in diesem Falle halbiert.

g'''') Sonstige Zuschläge zum Grundbetrag

Nur solche Umstände, die im Einheitswert nicht oder nicht hinreichend berücksichtigt worden sind, rechtfertigen einen Sonderzuschlag. So können allgemeine Preissteigerungen, die nicht den einzelnen Betrieb betreffen, sondern in der allgemeinen wirtschaftlichen Entwicklung begründet sind, nicht als Zuschläge berücksichtigt werden. Nur darüber hinausgehende überhöhte Preise können zu einem Zuschlag führen (§ 9 Abs. 2 VOL). Dies war der Fall im Urteil des BFH vom 22.8.1951 [5]. Der BFH hat hier bei einem nichtbuchführenden Landwirt die Rechtmäßigkeit von Sonderzuschlägen gemäß § 9 Abs. 2 VOL für Mehreinnahmen aus überhöhten Preisen bestätigt. In der Begründung weist der BFH darauf hin, daß mit den Durchschnittsätzen nur die nachhaltigen Betriebseinnahmen erfaßt werden, nicht aber überhöhte Preise, die beispielsweise für zwangsbewirtschaftete Waren vereinnahmt werden [6]. Diese Auffassung ist insofern problematisch, als die erhöhten

---

1) OFD Münster vom 21.9.1959, in: B 1959, S. 1301
OFD München vom 21.1.1960, S. 2140-116 St 5 (nicht veröffentlicht)
2) Vgl. Fußnote 11 S. 76
3) Vgl. auch: Abschnitt 212 Abs. 6 EStR und Abschnitt 129 EStR 1961
4) z.B. durch Eis-, Schnee-, Windbruch, Erdbeben, Bergrutsch, Insektenfraß, Brand und dergl., nicht aber regelmäßige Schäden
5) BFH vom 22.8.1951, BStBl III 1951, S. 183
6) Vgl. auch: DStZ (B) 1951, S. 466, FR 1951, S. 355; zustimmend auch: Gamradt, in: DStZ 1953, S. 263

Holzpreise zum erheblichen Teil durch Angleichung an das vorausgeeilte Preisgefüge anderer Produkte begründet waren. Man wird daher der von Betrieb zu Betrieb schwankenden Ertragslage der bäuerlichen Forstwirtschaft durch eine Neufeststellung der Einheitswerte besser gerecht werden können als durch konjunkturbedingte Sonderzuschläge [1].

Wie eng die Grenzen für die Voraussetzungen fur Zuschläge infolge überhöhter Preise gezogen werden, wird daraus ersichtlich, daß seit dem oben erwahnten BFH-Urteil keine derartigen Zuschläge mehr festgesetzt worden sind.

Immer häufiger dagegen werden die Fälle, in denen Land- und Forstwirte Teile ihrer Grundstücksflächen für Verteidigungszwecke, Straßenbau und dergleichen gegen Entschädigung abgeben müssen. Es entsteht dann ein Gewinn in Höhe des Unterschiedsbetrages zwischen "Buchwert" [2] und Entschädigung. Dieser Gewinn ist dann als Sonderzuschlag nach § 9 Abs. 2 VOL zu erfassen. Ist die Beschaffung eines Ersatzwirtschaftsgutes vorgesehen, so muß aus Gründen der Gleichmäßigkeit der Besteuerung unter den Voraussetzungen des Abschnittes 35 EStR von einer Besteuerung der stillen Reserven abgesehen werden, obwohl eine Übertragung der steuerfreien Rücklagen auf das Ersatzwirtschaftsgut bei VOL-Landwirten nicht in Betracht kommt [3]. Findet später eine Veräußerung des Betriebes oder Teilbetriebes statt, so ist der sich ergebende Betrag bei Ermittlung des Buchwertes des Gebäudes vom Ausgangswert abzusetzen. [4]

Eine weitere Möglichkeit für Zuschläge zum Grundbetrag ergibt sich, wenn von Landwirten, die sich einen Mähdrescher angeschafft haben, zur vollen Ausnutzung dieser Geräte sogenannte Lohndruscharbeiten übernommen werden. Diese Leistungen rechtfertigen einen Zuschlag nach § 7 VOL, sofern sie nachhaltige Betriebseinnahmen abwerfen, die jährlich 300,- DM oder mehr betragen, und sie nicht bereits ausreichend im Einheitswert oder Grundbetrag berucksichtigt wurden, was in der Regel jedoch nicht der Fall ist.

Für die Ermittlung des Zuschlages sind die Roheinnahmen anzusetzen, wie dies durch verschiedene Finanzämter geschehen ist. Denn § 7 VOL spricht von "nachhaltigen Betriebseinnahmen", was besagt, daß die den Roheinnahmen gegenüber-

---

1) Vgl. auch: Adomat, W.: Durchschnittsbesteuerung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft bei überhöhten Holzpreisen, in: DStZ 1951, S. 412

2) Da bei VOL-Landwirten Buchwerte nicht vorhanden sind, müssen sie durch Schätzung ermittelt werden.

3) Vgl.: Herrmann-Heuer, a. a. O., Anmerkung 70a zu § 13 EStG und Bohne: Steuerfreie Rücklage für Ersatzbeschaffung bei VOL-Landwirten, in: InfL 1959, S. 371

4) Vgl. auch die Ausführungen über die Besteuerung von Veräußerungsgewinnen bei VOL-Landwirten

stehenden Aufwendungen [1] abgezogen werden müssen. Erhebungen in der Praxis haben ergeben, daß diese Kosten etwa ein Drittel der ungekürzten Bruttoeinnahmen ausmachen. Obwohl eine einheitliche Regelung durch die Finanzverwaltung noch fehlt, wurde die Zuschlagshöhe in einzelnen Fällen auf 50 v.H. der Bruttoeinnahmen aus Lohndrusch angesetzt [2].

Keinen Sonderzuschlag rechtfertigt hingegen der Fortfall einer Versorgungsrente [3]. In dem zu entscheidenden Fall hatte ein Steuerpflichtiger einen Hof erworben, indem er der Veräußerin eine monatliche Rente bis zum Lebensende gewährte. Da bei der Gewinnermittlung die jährlichen Rentenzahlungen als Betriebsausgaben abgesetzt worden waren, trug das Finanzamt diesem Umstand bei Ableben der Veräußerin und dadurch bedingtem Fortfall der Zahlungen Rechnung, indem es den Kapitalwert der Rentenverpflichtung als Sonderzuschlag ansetzte. Dieser Auffassung widersprach das Finanzgericht zu Recht mit der Begründung, daß dem Beschwerdeführer ein geldwerter Vorteil nicht zugeflossen sei, da man ersparte Ausgaben nicht als Betriebseinnahmen ansehen könne, wenn, wie im vorliegenden Fall, die Rentenbestellung vom Versorgungsgedanken bestimmt war [4]. Es müßte nämlich davon ausgegangen werden, daß der Betrieb unentgeltlich übertragen und daneben dem Übertragenden eine Versorgungsrente eingeräumt worden ist.

c''') Beurteilung der Zuschläge

Die vorstehenden Darstellungen haben gezeigt, daß die aus Vereinfachungsgründen eingeführte Durchschnittsbesteuerung zu zahlreichen Zweifeln und Schwierigkeiten Anlaß gibt. Das wird bedingt durch den Umstand, daß diese an sich grobe Art der Besteuerung unter Berücksichtigung der individuellen Verhältnisse verfeinert werden muß, um so weit wie möglich dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung Genüge zu tun. Es ist jedoch fraglich, ob dieser allzu häufig in der Praxis angewandte Ausgleich noch dem Wesen der Durchschnittsbesteuerung entspricht.

Außerdem enthalten diese Zuschläge trotz genauer Ermittlung wegen der sehr unterschiedlichen Gegebenheiten der einzelnen Betriebe oftmals Fehler, die noch dadurch verstärkt werden, daß die jahrelang gleichbleibenden Beträge für Zuschläge wegen der steigenden Preise meist nicht mehr den tatsächlichen Verhältnissen ent-

---

1) Solche Aufwendungen können sein: Betriebsstoffkosten, Abschreibungen, Lohnkosten und dergleichen.

2) Vgl.: Stegmaier: Zuschlag für Lohndruscheinnahmen bei VOL-Landwirten - Berücksichtigung der Aufwendungen für Mähdreschgeräte, in: InfL 1960, S. 266

3) FG Düsseldorf vom 26. 6. 1959, InfL 1959, S. 328

4) Vgl. auch: BFH vom 20. 1. 1959, BStBl III 1959, S. 192 und BFH vom 4. 5. 1955, BStBl III 1955, S. 302

sprechen. Andererseits wäre aber der Mehraufwand, verursacht durch jährliche genaue Ermittlung aller in Frage kommenden Arten von Zuschlägen, wegen der hierdurch zu erzielenden geringen Steuern nicht gerechtfertigt.

Eine durchgreifende Änderung der bestehenden Regelung zur Beseitigung der aufgetretenen Mängel ist aber nur durch den Gesetzgeber möglich.

e') Absetzungen vom Grundbetrag

a'') Verausgabte Pachtzinsen

Vom Pächter werden die verausgabten reinen Pachtzinsen gemäß § 2 Abs. 3 VOL vom Grundbetrag abgesetzt, soweit sie den zwölften Teil des Einheitswerts des gepachteten Betriebes oder des auf die zugepachteten Flächen entfallenden Einheitswerts nicht übersteigen (§ 5 Abs. 1 VOL). Hierdurch will man verhindern, daß ein aus einer Pacht entstehender Verlust steuerlich berücksichtigt wird. Diese Bestimmung wurde zu Recht vom Finanzgericht Munster [1] bei einem Steuerpflichtigen angewandt, der geltend machte, daß die VOL-Besteuerung ein kollektives Schätzungsverfahren sei, das vom Einheitswert ausgehe und durch welches nur alle normalerweise anfallenden Einnahmen und Ausgaben erfaßt würden. Dagegen müßten die Sondereinnahmen und die damit in Zusammenhang stehenden Ausgaben, so auch die gesamten gezahlten Pachtzinsen, einer individuellen Ermittlung unterworfen werden, so daß § 5 Abs. 1 Satz 2 VOL nicht zur Anwendung gelangen könne. Dieser Auffassung des Beschwerdeführers muß jedoch entgegengehalten werden, daß § 5 Abs. 1 Satz 2 VOL auch bei Ermittlung der Höhe der Zuschläge durch die Gegenüberstellung von Sonderbetriebseinnahmen und den damit in Zusammenhang stehenden Betriebsausgaben seine Gültigkeit behält [2]. Denn obwohl es richtig ist, daß Betriebsausgaben bei Berechnung des Zuschlages zu berücksichtigen sind [3], gilt dies nicht für die fraglichen Pachtzinsen, da sie ein Entgelt für die Gesamtpachtung darstellen, für das die zuzuschlagenden Betriebseinnahmen lediglich Bemessungsgrundlage sind.

Nicht abzugsfähig sind Pachtzinsen, wenn zugepachtete weinbaumäßig oder zu Sonderkulturen genutzte Flächen nicht größer als ein viertel Hektar und die übrigen zugepachteten Flächen nicht größer als zwei Hektar sind; andererseits werden auch zugepachtete Flächen, wenn sie die bestimmte Größe nicht übersteigen, bei Zugrundelegung des maßgebenden Einheitswertes nicht berücksichtigt. Der Einheitswert des eigenen Betriebes wird nicht um den Wert der zugepachteten Flächen erhöht, so daß der Steuerpflichtige nicht benachteiligt wird.

---

1) FG Münster vom 25.11.1959, EFG 1960, S. 71

2) Vgl. auch: BFH vom 12.10.1961, DStZ 1962, S. 64

3) BFH vom 20.2.1958, BStBl III 1958, S. 181

Eine Beschränkung der Abzugsfähigkeit von Pachtzinsen gilt nicht für Flächen, deren Ertrag nach § 8 Abs. 2-4 VOL gesondert ermittelt wird. Die hier anfallenden Pachtzinsen sind Betriebsausgaben und voll abzugsfähig, jedoch nicht bei der Gewinnermittlung nach der VOL, sondern bei der besonderen Gewinnermittlung für diese Flächen [1].

Sind in den Pachtzinsen Steuern und sonstige bei Feststellung des Einheitswertes bereits berücksichtigte Lasten enthalten, die der Verpächter zu leisten hat, so müssen diese Beträge aus den Pachtzinsen ausgeschieden werden, damit keine doppelte Erfassung erfolgt (§ 5 Abs. 1 Satz 1 VOL). Das Finanzamt stellt diese Lasten aus dem Pachtvertrag oder aus den Angaben des Verpächters in der Einkommensteuererklärung fest. Da die Ermittlung dieser Beträge mit Schwierigkeiten verbunden ist, können die Oberfinanzdirektionen hierfür Pauschsätze in Form von Richtlinien festsetzen.

b'') Sonstige Absetzungen

a''') Die Altenteillasten

Altenteillasten, die bei der Übergabe von Betrieben entstehen, können vom Grundbetrag abgezogen werden (§ 2 Abs. 3 VOL), da sie schon immer als Betriebsausgaben angesehen worden sind [2]. Um das Verfahren zu vereinfachen, ist durch § 6 VOL den Oberfinanzpräsidenten die Befugnis erteilt worden, Pauschbeträge für diese Lasten festzusetzen, welche jedoch nur die üblichen Naturalleistungen umfassen [3], während Barbezüge nicht enthalten sind, so daß sie nachgewiesen oder im angemessenen Rahmen glaubhaft gemacht werden müssen.

Zur Frage des Umfangs der durch den Pauschbetrag abgegoltenen Leistungen nimmt das Finanzgericht München [4] Stellung. Es ist der Auffassung, daß mit dem Pauschsatz keinerlei Sonderleistungen wie Bargeld, besondere "Reichnisse" (Kleidung und dergleichen) und Lebensmittel, die nicht zur gemeinsamen Tischkost gehören und nicht auf dem Hof erzeugt werden, abgegolten seien.

Als Richtsatz für die in Sachleistungen bestehenden Altenteilleistungen wurde beispielsweise von der Oberfinanzdirektion Hannover [5] für ein Altenteil-Ehepaar ein Betrag von jährlich 900,- DM festgelegt, während bei Einzelpersonen 60 v.H.

---

1) Vgl.: OFD Köln vom 18.1.1955, InfL 1955, S. 142
2) Vgl.: Seite 8 der Ausführungen
3) z.B. Beköstigung, Unterkunft, Heizung, Beleuchtung, Kleidung, Pflege, Arznei, Krankenhauskosten und dergleichen.
4) FG München vom 8.5.1958, InfL 1959, S. 24
5) OFD Hannover vom 23.2.1955, InfL 1955, S. 127

dieses Betrages anzusetzen sind [1].

Hat der Betriebsinhaber für den Übergeber die Zahlung der Soforthilfeabgabe und der Vermögensabgabe nach dem Lastenausgleichsgesetz übernommen, so können diese Lasten zusätzlich abgezogen werden.

b''') Einsitzrechte

Der Gewährung eines Altenteils entsprechen in ihren Auswirkungen sogenannte Einsitz- oder Geschwisterrechte. Das sind die bei Übernahme landwirtschaftlicher Betriebe übernommenen Verpflichtungen, den Geschwistern des Übernehmers bis zu ihrer Verheiratung oder ihrem Tod bestimmte Rechte zu gewähren; das heißt, sie werden wie dauernde Lasten behandelt, da sie bei der Einheitsbewertung nicht berücksichtigt worden sind [2].

Als Pauschbeträge für diese Einsitzrechte werden beispielsweise von der Oberfinanzdirektion Hamburg zugelassen:

für 1 Person	500,- DM
für 2 Personen	900,- DM jährlich [3]

Ein Abzug ist nach Auffassung der Finanzverwaltung jedoch nicht zulässig, wenn die einsitzberechtigte Person im Betrieb mitarbeitet und dabei eine fremde bezahlte Arbeitskraft ersetzt, da der Ansatz eines Betrages hierfür zu einer doppelten Gewinnminderung führen würde. Denn ein Zuschlag für den Wert der Arbeitsleistung kann nicht angesetzt werden, weil die Geschwister des Betriebsinhabers oder seiner Ehefrau nicht zu den Familienangehörigen im Sinne des § 4 Abs. 3 VOL gehören. Eine Last besteht für den Inhaber nur dann, wenn die Aufwendungen für das Einsitzrecht höher sind als der Wert der Arbeitsleistung des Einsitzers. Bei Mitarbeit der einsitzberechtigten Person im Betrieb kommt trotzdem ein Abzug in Betracht, wenn das Einsitzrecht an Stelle einer angemessenen Bezahlung gewährt wird, soweit es diese übersteigt; erfolgt die angemessene Entlohnung ohne Rücksicht auf das daneben gewährte Einsitzrecht, so wird es sogar mit seinem vollen Wert angesetzt [4].

---

1) Vgl. auch: Erl. der Fin. Beh. Hamburg vom 18. 3. 1958, InfL 1958, S. 171
OFD Frankfurt vom 15. 5. 1957, DStZ (B) 1957, S. 243
OFD Stuttgart vom 4. 3. 1954, InfL 1954, S. 140
Erl. d. Bayer. Fin. Min. vom 3. 9. 1960, InfL 1960, S. 319 und
Erl. d. Fin. Min. NRW vom 11. 8. 1960, InfL 1960, S. 319

2) Vgl.: OFD Koblenz vom 10. 4. 1952, in: B 1952, S. 382

3) OFD Hamburg vom 20. 2. 1952, DStR 1952, S. 137

4) OFD Frankfurt vom 2. 2. 1952, DStR 1952, S. 138

c''') Der Abzug von Zinsen

Zu den nach § 2 Abs. 3 VOL bei der Ermittlung des Gewinns vom Grundbetrag noch abzusetzenden Betriebsausgaben gehören auch Zinsen auf die Hypothekengewinnabgabe [1], Rentenbankgrundschuldzinsen sowie sonstige Schuldzinsen, wenn sie mit dem Betrieb in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen [2].

Zum Abzug der Rentenbankgrundschuldzinsen ist folgendes zu bemerken: Diese Rentenlast war 1930 weggefallen und wurde erst wieder nach dem zweiten Weltkrieg eingeführt. Eine Berücksichtigung bei der Einheitsbewertung am 1.1.1935 fand deshalb nicht statt. Da diese Last Betriebsausgabe darstellt, ist sie sowohl nach § 4 Abs. 4 EStG als auch nach § 2 Abs. 3 VOL abzugsfähig. Diese Möglichkeit steht aber nur denjenigen VOL-Landwirten offen, deren Gewinn bei gleichbleibendem Einheitswert nach § 9 Abs. 1 VOL mindestens um 300,- DM infolge eines Sonderzuschlages gemäß § 9 Abs. 2 VOL geändert wird, da sonst eine Neufeststellung nicht erfolgt. Eine Neufestsetzung der Einkommensteuer aufgrund des § 10 Abs. 2 VOL wegen geänderter persönlicher Umstände oder nach § 10 Abs. 3 VOL wegen außerordentlicher Belastung rechtfertigt noch nicht einen nachträglichen Abzug [3].

Eine eingehende Erörterung des Abzugs von Zinsen erübrigt sich, da hier keine besonderen Probleme auftauchen.

d''') Der Abzug von Flurbereinigungskosten, Beiträgen auf Grund des Kindergeldgesetzes und Landwirtschaftskammerbeiträgen

Obwohl beim buchführenden Landwirt Flurbereinigungskosten immer als abzugsfähige Betriebsausgaben anerkannt worden sind, vertritt die Oberfinanzdirektion Frankfurt [4] im Zusammenhang mit der VOL-Besteuerung mit Recht eine andere Auffassung. Sie hält einen Abzug dieser Kosten auch unter der Voraussetzung, daß sie bei der Einheitsbewertung unberücksichtigt geblieben sind, nicht für zulässig, da die Ermittlung des Gewinns nach Durchschnittsätzen auf Grund der VOL im Interesse der Vereinfachung in Kauf nehme, daß der durch dieses Verfahren erfaßte Kreis der nichtbuchführenden Landwirte steuerlich günstiger gestellt werde, als dies bei einer genaueren Gewinnermittlung der Fall wäre.

Deshalb könnten die Gewinnschwankungen in einzelnen Jahren, abgesehen von der Erfassung bestimmter Sondergewinne, nicht berücksichtigt werden. Die VOL sehe hinsichtlich der Betriebsausgaben gemäß § 2 Abs. 3 VOL nur den Abzug der

---

1) Vgl. auch: § 211 Abs. 1 Ziff. 2 LAG
2) Vgl.: OFD Düsseldorf vom 25.2.1959, InfL 1959, S. 91
3) Vgl.: Krill, E.: a.a.O., S. 131
4) OFD Frankfurt vom 11.3.1954, DStZ (B) 1954, S. 274

Pachtzinsen und derjenigen Schuldzinsen und dauernden Lasten vor, die nicht bereits bei der Einheitswertfeststellung berücksichtigt worden sind. Hiernach sei der besondere Abzug von Betriebsausgaben, die nur in einzelnen Jahren vorkämen und somit nicht dauernde Lasten darstellten, nicht möglich.

Bereits bei der Feststellung des Einheitswertes sind die den Landwirtschaftskammerbeiträgen entsprechenden früheren Abgaben berücksichtigt; ein Abzug dieser Ausgaben ist deshalb nach § 2 Abs. 3 VOL ebenfalls nicht zulässig.

Die Beiträge auf Grund des Kindergeldgesetzes vom 13.11.1954 sind jedoch bei der letzten Feststellung des Einheitswertes nicht berücksichtigt worden. Obwohl es zweifelhaft ist, ob sie eine dauernde Last im Sinne des §2 Abs. 3 VOL darstellen, werden sie doch allgemein als solche behandelt, soweit sie Betriebsausgaben sind. Demnach sind sie von dem nach § 2 Abs. 1 VOL maßgebenden Grundbetrag abzusetzen [1].

cc) Der nachhaltige Gewinn

Ist der Grundbetrag durch die erläuterten Abschläge und Zuschläge berichtigt worden, so stellt der verbleibende Betrag den nachhaltigen Gewinn dar. Es handelt sich dabei nicht um den tatsächlichen Gewinn, sondern um einen Gewinn, von dem angenommen wird, daß er nachhaltig erzielt werden kann. Um zu dem steuerpflichtigen Gewinn zu gelangen, müssen noch eine Reihe von Zurechnungen und Absetzungen vorgenommen werden.

a') Zurechnungen

a'') Die Zurechnung eines gesondert ermittelten Weinbaugewinnes

Nicht nach den Vorschriften, aber im Rahmen der VOL wird der Gewinn ermittelt:
bei nichtbuchführenden Winzern, die ausschließlich Weinbau betreiben (§ 8 Abs. 3 Satz 1 VOL),
bei nichtbuchführenden Winzern, die neben Weinbau noch landwirtschaftliche Nutzflächen bewirtschaften, wenn der Betrieb bei der Einheitsbewertung als Weinbaubetrieb bewertet worden ist (§ 8 Abs. 3 Satz 2 und 3 VOL) und
bei nichtbuchführenden Winzern, die neben der Landwirtschaft noch weinbaumäßig genutzte Flächen bewirtschaften, wenn eine Abrechnung dieser Flächen vom Einheitswert erfolgt ist, da der Teileinheitswert mehr als 0,2 ha, von denen mindestens 0,15 ha in Ertrag gestanden haben, ausmacht.

Da in diesen Fällen eine Zurechnung des Gewinns zum VOL-Gewinn erfolgt, soll seine Ermittlung kurz erläutert werden.

---

1) Vgl.: OFD Hannover vom 17.4.1957, DStZ (B) 1957, S.260

Früher war dieser Weinbaugewinn bei Anwendung des § 4 Abs. 1 EStG durch Gegenüberstellung von Wirtschaftsleistungen und Wirtschaftsaufwendungen zu ermitteln. Dieser sogenannte beschränkte Vermögensvergleich wurde wegen der Änderungen des § 4 EStG ab 1.1.1955 und wegen des Übergangs des Gewinnermittlungszeitraums vom Kalenderjahr zum Wirtschaftsjahr nicht mehr beibehalten. Von diesem Zeitpunkt an ist fur nichtbuchführende Winzer der Gewinn gemäß § 4 Abs. 3 EStG als Überschuß der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben anzusetzen [1].

Als Betriebseinnahmen zahlen alle Einnahmen, die dem Betrieb aus der Verwertung der Ernte, der Nebenerzeugnisse sowie aus der Verwertung eines steuerlich unschädlichen Zukaufs fremder Erzeugnisse und aus Hilfsgeschäften zufließen, einschließlich des Nutzungswertes der Wohnung und der dem Betrieb für die private Lebensführung entnommenen Erzeugnisse.

Betriebsausgaben sind alle Aufwendungen sachlicher und personeller Art, die durch die Bewirtschaftung der Rebfläche entstehen.

Werden die Bebauungskosten nicht durch vollständige Aufzeichnungen und Belege nachgewiesen, so sind sie mit dem Bebauungskostenpauschsatz in Ansatz zu bringen. Als Bebauungskostenpauschsätze wurden beispielsweise von der Oberfinanzdirektion Frankfurt festgesetzt [2]:

	Weinbaugebiet I [3] (DM je Morgen)	Weinbaugebiet II [4] (DM je Morgen)
Sachliche Kosten	695,-	650,-
Lohnkosten	750,-	625,-
Gesamt	1 445,-	1 275,-

Besondere Zuschläge zum Bebauungskostenpauschsatz können wegen Reblausbefalls je nach den Verhältnissen des einzelnen Betriebs gemacht werden [5].

Als persönlicher Aufwand sind im Bebauungskostenpauschsatz berücksichtigt: Gespannstunden, Aushilfslöhne und 1 000,- DM als Ausgleichsbetrag für den Wert

1) Vgl.: OFD Frankfurt vom 28.1.1957, DStZ (B) 1957, S. 75
und OFD Frankfurt vom 5.2.1960, DStZ (B) 1960, S. 99
2) OFD Frankfurt vom 4.10.1960, InfL 1960, S. 375
3) Das Weinbaugebiet I umfaßt den unteren Rheingau
4) Das Weinbaugebiet II umfaßt den oberen Rheingau
5) Vgl. auch: OFD Freiburg vom 21.1.1959, DStZ (B) 1959, S. 82; Stegmaier, H.: Die Bebauungskosten-Rahmensätze der nichtbuchführenden Winzer, in: InfL 1960, S. 119; OFD Frankfurt vom 12.11.1953, DStZ (B) 1953, S. 578 und OFD Frankfurt vom 8.9.1951, DStZ (B) 1952, S. 75

der eigenen Arbeitsleistung [1]. Bei seiner Festsetzung wird also unterstellt, daß die Bewirtschaftung in der Hauptsache mit eigenen Arbeitskräften erfolgt. Werden trotzdem fremde Arbeitskräfte beschäftigt, so ist neben dem Bebauungskostenpauschsatz der tatsächliche Lohnaufwand für die fremden Arbeitskräfte zu berücksichtigen. Er wird jedoch um den Ausgleichsbetrag für die in diesen Fällen nicht im Weinbau tätigen eigenen Arbeitskräfte gekürzt.

Mit dem Bebauungskostensatz nicht abgegolten und deshalb bei der Gewinnermittlung besonders abzusetzen sind die Freibeträge nach § 77 EStDV und die erhöhten Absetzungen für Abnutzung für Rebanlagen wegen Verkürzung der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer.

Hierzu folgendes Beispiel [2]:

In einem landwirtschaftlichen Betrieb mit 2 ha Weinbauflache ist im Weinbau eine fremde und eine eigene Arbeitskraft tätig. Bei 14 000,- DM Betriebseinnahmen, einem Bebauungskostenpauschsatz pro ha von 4 050,- DM und einem Jahreslohn der fremden Arbeitskraft von 2 400,- DM beträgt der Weinbaugewinn:

Betriebseinnahmen			14 000,- DM
Betriebsausgaben:			
Bebauungskostenpauschsatz			
4 050,- x 2		8 100,-	
Fremdlohn	2 400,-		
./. Ausgleichsbetrag	1 000,-	1 400,-	9 500,- DM
Gewinn			4 500,- DM

Ebenso wie bei direkter Anwendung der VOL wird für die Ermittlung des Gewinns nichtbuchführender Winzer der Arbeitskräftebedarf in Mannerarbeitsjahren und der Wert der Arbeitsleistung für den Betriebsinhaber und seine im Betrieb tätigen Familienangehörigen festgesetzt [3].

b'') Die Zurechnung eines gesondert ermittelten forstwirtschaftlichen Gewinns

Ebenso wird der Gewinn aus forstwirtschaftlich genutzten Flächen nicht nach den Bestimmungen der VOL, sondern gesondert ermittelt, wenn auf sie mehr als 10 v. H. des gesamten Einheitswertes des Betriebs, mindestens aber ein Teileinheitswert von 5 000,- DM entfällt (§ 8 Abs. 2 VOL). Bei der Feststellung des Anteils der auszu-

---

1) Für die Begründung dieses Ausgleichsbetrages vergleiche S. 71 f

2) Vgl.: OFD Freiburg vom 5.1.1956, DStZ (B) 1956, S.101

3) Vgl.: OFD Frankfurt vom 5.2.1960, DStZ (B) 1960, S.99

scheidenden forstwirtschaftlich genutzten Flächen ist vom gesamten Einheitswert einschließlich Zupachtungen und ausschließlich Verpachtungen auszugehen. Die Einkünfte daraus sind durch Gegenüberstellung von Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben zu ermitteln. Bei sogenannten aussetzenden forstwirtschaftlichen Betrieben, bei denen nicht jährlich mit einer auf Grund der vorhandenen Altersstufen nachhaltigen, etwa gleichmäßigen Nutzung gerechnet werden kann, sind die Betriebsausgaben, wenn sie nicht nachgewiesen werden, in einem auf die Einnahmen bezogenen Pauschsatz festgelegt (§ 67 EStDV).

Für die Ermittlung des Gewinns, welcher dem VOL-Gewinn hinzugesetzt wird, sind die allgemein geltenden Grundsätze anzuwenden. Da besondere Richtlinien für die Ermittlung des Teilgewinns im allgemeinen nicht aufgestellt werden [1], soll hier von einer eingehenden Erörterung abgesehen werden. Von Bedeutung ist in diesem Zusammenhang noch die Tatsache, daß kein Freibetrag nach § 13 Abs. 3 EStG für diesen besonderen Gewinn gewährt werden kann, da er nicht als Zuschlag nach § 9 Abs. 2 VOL erfaßt wird. Hierdurch werden Landwirte mit größerem Waldbestand benachteiligt.

b') Absetzungen vom nachhaltigen Gewinn

a'') Erhöhte Absetzungen für Wohngebäude nach § 7b EStG

Die erhöhte Abschreibung für Wohngebäude nach § 7b EStG kann sowohl bei privaten als auch bei zum Betriebsvermögen gehörenden Wohngebäuden vorgenommen werden. Da das landwirtschaftliche Wohngebäude im allgemeinen zum Betriebsvermögen gehört, kann der Land- und Forstwirt auch die Bewertungsfreiheit für landwirtschaftliche Betriebsgebäude gemäß § 7e Abs. 2 EStG in Anspruch nehmen, wenn die übrigen Voraussetzungen erfüllt sind. Voraussetzung hierfür ist immer, daß der Gewinn auf Grund ordnungsmäßiger Buchführung ermittelt wird. Während also der buchführende Landwirt die Wahl hat, ob er die Vergünstigung des § 7e EStG oder die des § 7b EStG in Anspruch nehmen will, können VOL-Landwirte lediglich § 7b EStG beanspruchen [2]. Das ist einer der wenigen Nachteile, welche dem nichtbuchführenden Landwirt aus der für ihn maßgebenden Art der Besteuerung erwachsen [3].

Die Abzugsfähigkeit der erhöhten Absetzung wirkt sich jedoch nur aus, wenn sich bei Berücksichtigung dieser Beträge allein oder mit anderen betrieblichen Verände-

---

1) Vgl.: Ermittlung der Einkünfte aus ausgeschiedenen forstwirtschaftlich genutzten Flächen bei VOL-Landwirten, in: InfL 1958, S. 57

2) Vgl.: OFD Düsseldorf vom 25. 2. 1959, InfL 1959, S. 91 und OFD Freiburg vom 28. 12. 1953, InfL 1954, S. 126

3) Einzelheiten zu § 7b EStG werden weiter unten erläutert.

rungen zusammen ein Gewinn ergibt, der von dem bisher zugrunde gelegten Gewinn um mindestens 300,- DM jährlich abweicht oder wenn wegen Änderung des bisher maßgebenden Einheitswertes der Gewinn neu zu ermitteln ist. Sich daraus ergebende Verluste aus Land- und Forstwirtschaft dürfen bei Ermittlung des Einkommens nur ausgeglichen werden, wenn sie 1000,- DM übersteigen (§ 13 Abs. 3 EStG).

Da der nach Abzug der erhöhten Abschreibung nach § 7b EStG sich ergebende Gewinn oder Verlust aus Land- und Forstwirtschaft als das nach Durchschnittsätzen ermittelte Ergebnis aus Land- und Forstwirtschaft anzusehen ist, wirkt sich der Abzug der erhöhten Abschreibung auch auf die Gewährung des landwirtschaftlichen Freibetrages (§ 13 Abs. 3 Satz 2 EStG) und auf die Einschränkung des Verlustausgleiches im Sinne des § 13 Abs. 3 Satz 3 EStG aus. Ergibt sich beispielsweise nach Abzug der erhöhten Abschreibung in einem Veranlagungszeitraum ein Verlust, so kann der Freibetrag nicht berücksichtigt werden. Beträgt der Verlust weniger als 1 000,- DM, so kann er nicht mit anderen Einkünften ausgeglichen werden [1].

Die Regelung des § 7b EStG stellt für nichtbuchführende Landwirte insofern eine erhebliche Begünstigung gegenüber buchführenden Steuerpflichtigen dar, als bei Gebäuden, die im Geltungsbereich des Gesetzes errichtet worden sind, abweichend von § 7 EStG im Jahr der Fertigstellung des Gebäudes und im darauffolgenden Jahr jeweils bis zu 7,5 v.H. der Herstellungskosten und in den folgenden acht Jahren je 4 v.H. der Herstellungskosten abgesetzt werden können, so daß die im Durchschnittsatz bereits abgegoltene gewöhnliche Abschreibung entgegen der Bestimmung des § 7b Abs. 1 EStG auch berücksichtigt wird.

b'') Die Steuerbegünstigung für die Anschaffung von Wirtschaftsgütern und die Durchführung von Baumaßnahmen

Das Einkommensteuergesetz enthält in seiner Fassung vom 16.12.1954 in § 51 Abs. 1 Ziff. 2 Buchstabe k EStG eine Bestimmung, die für die Land- und Forstwirtschaft von weittragender Bedeutung ist. Die Bundesregierung ist hier ermächtigt worden, mit Zustimmung des Bundesrates durch Rechtsverordnung Vorschriften zu erlassen "über eine Abschreibungsfreiheit oder Steuerermäßigungen für bestimmte Wirtschaftsgebäude, für Um- und Ausbauten in Wirtschaftsgebäuden, für bestimmte bewegliche Güter des Anlagevermögens einschließlich Betriebsvorrichtungen bei buchführenden und nichtbuchführenden Land- und Forstwirten".

Diese Bestimmung soll also buchführenden und nichtbuchführenden Land- und Forstwirten eine Abschreibungsfreiheit oder Steuerermäßigung gewähren. Hierzu ist festzustellen, daß sich die Abschreibungsfreiheit auf die buchführungspflichtigen Land-

---

1) FG Düsseldorf vom 15.6.1955, EFG 1955, S. 329 und: Erhöhte Abschreibung bei Wohngebäuden, in: InfL 1960, S. 217

und Forstwirte bezieht, die Steuerermäßigungen dagegen auf die nichtbuchführenden Landwirte, da der Begriff der Abschreibungsfreiheit in die Besteuerungsmethode der nichtbuchführenden Landwirte nicht paßt. Dabei ist zu beachten, daß eine Abschreibung, die nicht über Anschaffungs- oder Herstellungskosten hinausgehen kann, nur eine Verlagerung der Steuerlast darstellt, während die Steuerermäßigung ein echtes steuerliches Geschenk ist. Diese unterschiedlichen Auswirkungen sollten es ermöglichen, bei den buchführenden Land- und Forstwirten großzügig zu verfahren, um einen gewissen Ausgleich zu schaffen. Selbstverständlich müssen auch die kleineren nichtbuchführenden Landwirte in die Lage versetzt werden, ihre Betriebe zu erneuern. In Anbetracht ihrer recht geringen steuerlichen Belastung scheint der Weg über Steuerermäßigungen jedoch nicht geeignet zu sein, dieses Ziel zu erreichen [1].

Die Steuerbegünstigung nach den aufgrund § 51 EStG erlassenen §§ 76-78 EStDV kann nur von Steuerpflichtigen in Anspruch genommen werden, die nach § 13 Abs. 1 EStG zu den Land- und Forstwirten gehören. Eine Anwendung beispielsweise auf Gärtner, die wegen der Höhe des Zukaufs fremder Erzeugnisse zu den Gewerbetreibenden gehören, oder auf Verpächter eines landwirtschaftlichen Betriebes, deren Pachteinnahmen zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zählen, ist deshalb nicht möglich.

Die Steuerbegünstigung wird also gewährt:

Land- und Forstwirten, die ordnungsmäßig Bücher führen (§ 7b EStDV), nichtbuchführungspflichtigen Land- und Forstwirten, die Bücher nicht oder nicht ordnungsmäßig führen und deren Gewinn nicht nach der VOL ermittelt wird (Schätzungslandwirte), jährlich zu veranlagenden VOL-Landwirten (§ 78 Abs. 1 EStDV) und für mehrere Jahre zu veranlagenden VOL-Landwirten (§ 78 Abs. 2 EStDV).

Im folgenden sollen nur die Gegebenheiten der letzten beiden Gruppen dargestellt werden.

Bei der jährlichen Veranlagung von VOL-Landwirten wird der nach der VOL ermittelte Gewinn zugrunde gelegt. Davon kann bei beweglichen Wirtschaftsgütern 25 v. H., bei unbeweglichen Wirtschaftsgütern und bei Um- und Ausbauten an unbeweglichen Wirtschaftsgütern 15 v. H. der Anschaffungs- oder Herstellungskosten abgezogen werden. Der Abzugsbetrag darf insgesamt 1 000,- DM nicht überschreiten und nicht zu einem Verlust aus Land- und Forstwirtschaft führen; er kann nur im Wirtschaftsjahr der Anschaffung oder Herstellung in Anspruch ge-

---

1) So auch Fernhaber: Zur neuen Abschreibungsfreiheit für Anlagegüter der Landwirtschaft, in: InfL 1955, S. 52

nommen werden [1].

Wird die Einkommensteuer bei VOL-Landwirten für mehrere Jahre festgesetzt (§ 10 VOL), so sind die Aufwendungen für die Anschaffung oder Herstellung der näher bezeichneten Wirtschaftsgüter und Um- und Ausbauten in der Weise zu berücksichtigen, daß die Einkommensteuer für das Kalenderjahr, in dem das Wirtschaftsjahr der Anschaffung oder Herstellung endet, um 10 v.H. dieser Aufwendungen, höchstens jedoch um 200,- DM, ermäßigt wird (§ 78 Abs. 2 EStDV). Ein negativer Steuerbetrag darf sich dabei nicht ergeben.

Diese Abweichung von der für jährlich veranlagte Landwirte geltenden Regelung mußte zur Vereinfachung des Verfahrens gewählt werden.

Die Steuerbegünstigungen können für die begünstigten Wirtschaftsgüter und Baumaßnahmen beansprucht werden, die in der Zeit vom Beginn des Wirtschaftsjahres 1954/55 bis zum Ende des Wirtschaftsjahres 1963/64 angeschafft oder hergestellt worden sind (§ 78 Abs. 3 EStDV). Als Tag der Anschaffung oder Herstellung gilt der Tag der Lieferung, beziehungsweise Fertigstellung (§ 78 Abs. 4 EStDV in Verbindung mit § 14 Abs. 1 EStDV). Das Jahr der Anschaffung ist das Jahr der Lieferung, das Jahr der Herstellung ist das Jahr der Fertigstellung (§ 78 Abs. 4 EStDV in Verbindung mit § 75 Abs. 5 EStDV).

Eine genaue Aufzählung der begünstigten Wirtschaftsgüter und Baumaßnahmen enthalten die Anlagen eins und zwei der Einkommensteuerdurchführungsverordnungen. Mit Ausnahme der Ziffer 31 der Anlage 1 (elektrische Anlagen und Geräte) sind hier nur solche Wirtschaftsgüter und Baumaßnahmen aufgeführt, die ausschließlich betrieblichen Zwecken dienen können, weshalb über den Verwendungszweck im allgemeinen keine Zweifel bestehen.

Bei den elektrischen Anlagen und Geräten dagegen muß untersucht werden, ob sie ihrer Art nach ausschließlich land- und forstwirtschaftlichen Zwecken dienen können. Ist das nicht der Fall, so ist die Inanspruchnahme der steuerlichen Begünstigung auch dann ausgeschlossen, wenn dieses Gerät tatsächlich betrieblichen Zwekken dient.

---

1) Beispiel: Es sollen angeschafft worden sein: für 3 000,- DM bewegliche und für 2 000,- DM unbewegliche Wirtschaftsguter. Der nach Durchschnittsätzen ermittelte Gewinn aus Landwirtschaft soll 7 000,- DM betragen.
Der Abzugsbetrag errechnet sich wie folgt:

25 v.H. von 3 000,- DM	750,- DM
15 v.H. von 2 000,- DM	300,- DM
	1 050,- DM

Dieser Betrag muß um 50,- DM gekürzt werden, weil der Abzug höchstens 1 000,- DM betragen darf.

Bei den Ziffern 25 bis 29 der Anlage 1 [1] bestimmt sich das Ausmaß der Begünstigung danach, ob diese Wirtschaftsgüter Betriebsvorrichtungen sind oder nicht. Der Begriff der Betriebsvorrichtung ist dem Bewertungsgesetz entnommen (§ 50 Abs. 1 Satz 2 BewG) und wird dort zur Abgrenzung bestimmter Anlagengegenstände von den Betriebsgrundstücken verwendet [2]. Es ist hiernach zu prüfen, ob diese Anlagen nicht als Gebäude anzusehen sind. Ist das der Fall, so kommen nur die Begünstigungen für die Vornahme von Baumaßnahmen in Betracht.

Die Steuerbegünstigungen des § 78 EStDV sind auch für Wirtschaftsgüter, die in gebrauchtem Zustand angeschafft worden sind, zu gewähren, da nicht Voraussetzung ist, daß die angeschafften Wirtschaftsgüter neu sind.

Auch für Herstellungskosten, die nach den allgemeinen steuerlichen Grundsätzen als Herstellungsaufwand zu behandeln sind, findet § 78 EStDV Anwendung, wenn das instandgesetzte Wirtschaftsgut zu den begünstigten Gütern gehört. Ebenso gilt § 78 EStDV für Baumaßnahmen an Teilen eines Gebäudes, das mehreren Zwecken dient, soweit die einzelnen Baumaßnahmen in den Anlagen zu den Durchführungsverordnungen aufgeführt sind und sie den Voraussetzungen dieser Vorschriften entsprechen.

Haben sich mehrere Landwirte zum Erwerb eines begünstigten Wirtschaftsgutes des beweglichen Anlagevermögens, das in ihren Betrieben gemeinsam benutzt werden soll, zusammengeschlossen, so kann jeder Landwirt die Steuerbegünstigungen für den auf ihn entfallenden Teil der Anschaffungskosten in Anspruch nehmen. Erwirbt jedoch eine Gemeinschaft, an der der einzelne Landwirt als Mitglied beteiligt ist, ein in den Anlagen 1 und 2 aufgeführtes Wirtschaftsgut, so kommt eine Begünstigung weder für die Gemeinschaft noch für die Mitglieder in Betracht. Denn den Mitgliedern selbst erwachsen keine Anschaffungskosten und die Gemeinschaft hat keine Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft.

Ist ein Land- und Forstwirt, der nicht zur Führung von Büchern verpflichtet ist und auch keine Bücher führt, sowohl Inhaber eines Schätzungsbetriebes als auch eines VOL-Betriebes, so können die Vorschriften des § 77 und § 78 EStDV nebeneinander angewendet werden, falls der gesamte Umsatz die Grenze von 40 000,- DM nach § 1 Ziff. 3 VOL nicht übersteigt.

---

1) Hier werden aufgeführt: Gewächshäuser, Frühbeetanlagen, Getreidesilos, Gärfutterbehälter, Dungstätten, Jauchebehälter, Mistsilos, Schattenhallen, Überwinterungsräume und Vorkeimräume.

2) Vgl. auch: RdErl. vom 4.5.1940 (RStBl 1940, S. 497) über die Bewertung von Fabrikgrundstücken, die Abgrenzung der Betriebsvorrichtung vom Grund sowie die neueren Richtlinien für die Abgrenzung der Betriebsvorrichtungen vom Grundvermögen (BStBl II 1960, S. 93, 106-108, 111)

Besitzt ein VOL-Landwirt neben seinem landwirtschaftlichen Betrieb noch forstwirtschaftlich oder weinbaumäßig genutzte Grundstücksflächen, für die der Gewinn nach § 8 Abs. 2 VOL ermittelt wird, und macht er Aufwendungen für die Anschaffung oder Herstellung begünstigter Wirtschaftsgüter bzw. Um- und Ausbauten an Wirtschaftsgebäuden, so kommt es darauf an, für welche Zwecke die Wirtschaftsgüter oder Wirtschaftsgebäude bestimmt sind. Dienen die Wirtschaftsgüter oder Wirtschaftsgebäude nur dem landwirtschaftlichen Betrieb, so kommt nur § 78 EStDV zur Anwendung. Sind Wirtschaftsgebäude und Wirtschaftsgüter ausschließlich für den forstwirtschaftlichen Betrieb oder den Weinbaubetrieb bestimmt, so können die in § 77 EStDV für Schätzungslandwirte vorgesehenen Begunstigungen in Anspruch genommen werden. Der abzuziehende Betrag darf jedoch 50 v. H. des nach § 8 Abs. 2 VOL gesondert ermittelten Gewinns nicht übersteigen. Werden die Wirtschaftsgüter und Wirtschaftsgebäude sowohl im landwirtschaftlichen als auch im forstwirtschaftlichen Betrieb oder im Weinbaubetrieb verwendet, so ist eine Aufteilung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten, gegebenenfalls durch Schätzung, nach dem Grad der jeweiligen Nutzung vorzunehmen [1].

Diese Abzüge vom Gewinn haben keinen Einfluß auf die Berechnung der Gewinngrenze von 9 000,- DM (§ 161 Abs. 1 Ziff. 1 AO [2]), so daß buchführungspflichtige Land- und Forstwirte durch die Inanspruchnahme der Begünstigungen von der Verpflichtung, ordnungsmäßige Bücher zu führen, nicht befreit werden.

Auch die Grenze für die Neuermittlung des Gewinns nach § 9 Abs. 1 VOL bleibt von diesen Vorschriften unberührt. So ist die Steuerbegünstigung auch zu gewähren, wenn der Abzug weniger als 300,- DM ausmacht. Ebenso kann eine Neufestsetzung des Gewinns auf Grund des § 9 Abs. 1 VOL nicht stattfinden, wenn die Änderung des Gewinns, welche mindestens 300,- DM betragen muß, durch die Anwendung des § 78 EStDV mitverursacht wurde [3].

Diese Vergünstigungen fur VOL-Landwirte unterliegen erheblichen Bedenken. Wird nämlich der nach Durchschnittsätzen ermittelte Gewinn in einem Jahr durch besondere Abzugsbeträge vermindert, so müßte eigentlich in den nächsten Jahren eine Erhöhung des Durchschnittsatzes vorgenommen werden. Das widerspräche aber dem Grundgedanken der VOL, welche eine Durchschnittsbesteuerung für mehrere Jahre zum Ziel hat. Diese Regelung hat somit zur Folge, daß sich diese Sonderabschreibungen, im Gegensatz zu dem, was bei buchführenden Landwirten gilt, in späteren Jahren nicht gewinnerhöhend auswirken. Eine gewisse Einschrän-

---

1) Vgl. auch: Thiel, R.: Einkommensteuer-ABC, in: InfL 1956, S. 120 und Abschnitt 232 EStR 1961

2) § 78 Abs. 4 EStDV i. V. m. § 76 Abs. 5 EStDV

3) Vgl. auch: OFD Münster vom 28. 8. 1958, InfL 1958, S. 346 und die Übersicht im Anhang S. XXI

kung dieser Bevorzugung erfolgt allerdings durch den höheren Abschreibungssatz bei Land- und Forstwirten, die den Gewinn auf Grund ordnungsmäßiger Buchführung ermitteln (§ 76 EStDV [1]).

Zunächst war auch vorgesehen, den Kreis der steuerlich begünstigten Wirtschaftsgüter bei VOL-Landwirten einzuschränken. Eine Ausführung dieses Gedankens erschien jedoch agrarpolitisch sehr bedenklich, da hierdurch die Investitionen der meisten landwirtschaftlichen Betriebe auf einige wenige Wirtschaftsgüter hingelenkt worden wären, die vielleicht für den einzelnen Betrieb geringe Bedeutung gehabt hätten [2].

c'') Abzug der Aufwendungen für Landarbeiterwohnungen

Nach § 7c EStG 1953 waren unverzinsliche Darlehen (bei zur Führung von Büchern Verpflichteten) und Zuschüsse (auch bei Nichtbuchführenden) zum Bau von Wohnungen in gewissen Grenzen abzugsfähig. Das Einkommensteuergesetz 1955 brachte eine Änderung insofern, als alle Steuerpflichtigen steuerbegünstigte zinsverbilligte Darlehen geben durften. § 7c EStG 1958 ist erstmals auf Darlehen anzuwenden, die nach dem 31.12.1958 gegeben werden. Gestrichen wurde jedoch der Absatz 2 des § 7c EStG 1955. Dadurch wird die Steuerbegünstigung auf Steuerpflichtige beschränkt, die ihren Gewinn auf Grund ordnungsmäßiger Buchführung nach § 4 Abs. 1 oder nach § 5 EStG ermitteln. Für VOL-Landwirte gilt diese Bestimmung also nicht mehr.

Dagegen ist ein Abzug der Aufwendungen zum Bau von Landarbeiterwohnungen vom Gewinn auch für diesen Personenkreis unter bestimmten Voraussetzungen möglich.

Steuerbegünstigungen zur Förderung des Baues von Landarbeiterwohnungen sind bereits durch die Verordnung vom 7.7.1938 [3], geändert durch die Verordnung vom 6.2.1942 [4], für buchführende Land- und Forstwirte gewährt worden. Eine weitere Verordnung vom 3.7.1937 [5] enthält Vorschriften über die Steuerermäßigung beim Bau von Häuerlings- und Werkwohnungen für ländliche Arbeiter bei allen Land-

---

1) Die Abschreibungen gemäß § 76 EStDV betragen: bei beweglichen Wirtschaftsgütern bis zur Höhe von insgesamt 50 v.H., bei unbeweglichen Wirtschaftsgütern und bei Um- und Ausbauten an unbeweglichen Wirtschaftsgütern bis zur Höhe von insgesamt 30 v.H.

2) Vgl. auch: Bertermann, A.: Die neuen Abschreibungserleichterungen und Steuerermäßigungen bei Land- und Forstwirten, in: InfL 1955, S. 371

3) RStBl 1938, S. 634

4) RStBl 1942, S. 92

5) RStBl 1937, S. 797

und Forstwirten. Diese Bestimmungen wurden ersetzt durch die Verordnung der Bundesregierung über Steuervergünstigungen zur Förderung des Baues von Landarbeiterwohnungen vom 7.11.1950 in der Fassung der Verordnungen vom 16.7.1958 [1] und vom 21.7.1961 [2].

Die Bewertungsfreiheit nach dieser Verordnung (in diesem Abschnitt mit VO abgekürzt) kann von allen buchführungspflichtigen und nicht buchführungspflichtigen Land- und Forstwirten für Aufwendungen zum Bau von Landarbeiterwohnungen, die in den Wirtschaftsjahren bis einschließlich 1963/64 hergestellt worden sind, in Anspruch genommen werden. Diese Vorschrift gilt ebenso für alle Verpächter land- und forstwirtschaftlicher Betriebe, Teilbetriebe oder Betriebsteile, die Aufwendungen zum Bau von Landarbeiterwohnungen, die bis zum 31.12.1964 hergestellt worden sind (§ 1 und 2 der VO) getätigt haben.

Bei der Bestimmung des Umfangs der Steuervergunstigung unterscheidet die Verordnung zwischen jährlich und für mehrere Jahre veranlagten VOL-Landwirten.

Die erste Gruppe kann ihre Aufwendungen für den Bau von Landarbeiterwohnungen im Wirtschaftsjahr der Herstellung voll oder im Wirtschaftsjahr der Herstellung und in den beiden folgenden Wirtschaftsjahren mit je einem Drittel absetzen (§ 1 Abs. 3 der VO). Bei den übrigen VOL-Landwirten konnte der gleiche Weg nicht beschritten werden, da hier die gleiche Einkommensteuer für alle Jahre zu entrichten ist, für die der Gewinn in bestimmten Grenzen gleich bleibt. Es sind deshalb diese Aufwendungen in der Weise zu berücksichtigen, daß die Einkommensteuer um den auf die Aufwendungen entfallenden Steuerbetrag in einem oder in drei Jahren gekürzt wird.

Der Unterschied zwischen buchfuhrenden und nichtbuchfuhrenden, nach der VOL veranlagten Landwirten besteht darin, daß einmal nur eine vorweggenommene Abschreibung erfolgt, die sich in späteren Jahren als Gewinnerhöhung auswirkt, während andererseits diese Kürzung keinen Einfluß auf spatere Perioden hat. Diese Bevorzugung wird damit begründet, daß die ganze Vergünstigung mehr von dem Gesichtspunkt der Förderung des Wohnungsbaues und der Arbeitslage auf dem Lande gesehen werden muß, als vom Standpunkt des Fiskus. Wie so oft im Bereich der Landwirtschaft, findet hier der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung keine Anwendung [3].

Als Landarbeiter im Sinne der Verordnung gelten alle männlichen und weiblichen

---

1) BGBl I 1958, S. 456

2) BGBl I 1961, S. 783

3) Vgl.: Heinz: Verordnung der Bundesregierung über Steuervergünstigungen zur Förderung des Baues von Landarbeiterwohnungen, in: DStZ 1950, S. 419

Arbeitnehmer, die in der Land- und Forstwirtschaft beschäftigt sind [1]. Voraussetzung ist jedoch, daß sie entweder bereits längere Zeit in den Betrieb des Landwirts eingegliedert sind, oder ihre Eingliederung in den Betrieb bei der Einstellung als Landarbeiter beabsichtigt ist [2].

Welcher Zeitraum als "längere Zeit" zu gelten hat, wird nirgends näher erläutert. In seinem Urteil vom 8.5.1958 [3] vertritt der Bundesfinanzhof jedoch die Auffassung, daß ein bestimmter Zeitraum als allein maßgebend nicht zugrunde gelegt werden könne, weil die Verhältnisse des einzelnen Falles oft eine unterschiedliche Grenzziehung erforderlich machten (z.B. bei Krankheit des Landarbeiters). In der Regel werde eine Arbeitszeit von etwa 100 Tagen zu veranlagen sein. Dabei ist ausschließlich auf die Einzelperson abzustellen, was besagt, daß ein Arbeitnehmer nicht Landarbeiter im Sinne der Verordnung wird, wenn er nur unter Berücksichtigung der Mithilfe von Angehörigen längere Zeit im Betrieb des Landwirts tätig ist [4].

Auch Kinder eines Land- und Forstwirts gelten als Landarbeiter, wenn sie tatsächlich als Handarbeiter tätig sind und ein dieser Tätigkeit entsprechendes Dienstverhältnis vorliegt. Das heißt, es muß ein bürgerlich-rechtlich wirksam vereinbartes und ernstlich durchgeführtes Arbeitsverhältnis bestehen [5].

Ebenfalls zu den Landarbeitern gehören Gutshandwerker und die Arbeiter in einem land- und forstwirtschaftlichen Nebenbetrieb.

Begünstigte Landarbeiterwohnungen sind Wohnungen oder Wohnräume in land- und forstwirtschaftlichen Betriebsgebäuden für die Landarbeiter, die im land- und forstwirtschaftlichen Betrieb des Steuerpflichtigen oder in dem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb eines Land- und Forstwirts tätig sind, an den der Steuerpflichtige einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb, Teilbetrieb oder Betriebsteil verpachtet hat (§ 3 Abs. 1 Satz 1 der VO).

Wohnungen für Angestellte wie Förster, Inspektoren und dergleichen gelten nicht als Landarbeiterwohnungen. Als Landarbeiterwohnung sind jedoch auch Heuerlingswohnungen anzusehen (Abschn. 130 Abs. 4 EStR). Ein Heuerlingsverhältnis besteht, wenn der Verpächter dem Heuerling ein Pachtgrundstück zur landwirtschaftlichen Nutzung überlassen hat, wobei der Heuerling sich neben oder ohne

---

1) Vgl.: Gierschmann, A.: Die Förderung des Landarbeiterwohnungsbaues, in: NStR, Land- und forstwirtschaftliche Einzelfragen 2

2) BFH vom 28.3.1957, BStBl III 1957, S.192

3) BFH vom 8.5.1958, InfL 1958, S.217

4) Vgl. auch: OFD Hannover vom 14.5.1960, InfL 1960, S.248

5) Vgl. auch: Abschn. 126 EStR 1961

Zahlung eines Pachtzinses verpflichtet hat, eine bestimmte Anzahl von Tagen im landwirtschaftlichen Betrieb des Verpächters zu arbeiten.

Die Wohnflächen der begünstigten Landarbeiterwohnungen müssen sich nach § 3 Abs. 3 der VO in den Grenzen halten, die für den sozialen Wohnungsbau in den §§ 39 oder 82 des II. Wohnungsbaugesetzes [1] vorgeschrieben sind. Für die mit öffentlichen Mitteln geförderten Wohnungen sind gemäß § 39 Abs. 1 des II. Wohnungsbaugesetzes folgende Höchstgrenzen bestimmt: Für Familienheime mit nur einer Wohnung 120 m^2, für Familienheime mit 2 Wohnungen 160 m^2 und für andere Wohnungen in der Regel 85 m^2. Eine Überschreitung dieser Grenzen ist unter Einhaltung der Voraussetzungen des § 39 Abs. 3 und 4 des II. Wohnungsbaugesetzes gestattet. Frei finanzierte Wohnungen im Sinne des § 82 des II. Wohnungsbaugesetzes sind nur steuerbegünstigt, wenn die in § 39 aufgeführten Grenzen nicht mehr als um 20 v. H. überschritten werden.

Mindestgrenzen für die Wohnfläche steuerbegünstigter Landarbeiterwohnungen bestehen nicht [2].

Bei der Berechnung der Wohnfläche sind die Vorschriften zu beachten, die auf Grund des Wohnungsbaugesetzes erlassen sind, insbesondere auch die §§ 42 bis 44 der II. Berechnungsverordnung vom 17.11.1957 [3].

Als Aufwendungen für den Bau von Landarbeiterwohnungen gelten nach § 3 Abs. 3 der Verordnung alle Aufwendungen, die durch Neubau, durch Wiederaufbau zerstörter, durch Wiederherstellung beschädigter Gebäude oder durch Ausbau oder Erweiterung bestehender Gebäude entstanden sind.

Als Wiederaufbau eines zerstörten Gebäudes ist das Schaffen von Wohnraum oder von anderem auf die Dauer benutzbarem Raum durch Aufbau des Gebäudes oder durch Bebauung von Trümmerflächen anzusehen (§ 16 Abs. 1 des II. Wohnungsbaugesetzes), während als Wiederherstellung eines beschädigten Gebäudes das Schaffen von Wohnraum oder von anderem auf die Dauer benutzbarem Raum durch Baumaßnahmen gilt, durch welche die Schäden ganz oder teilweise beseitigt werden (§ 16 Abs. 2 des II. Wohnungsbaugesetzes).

Wohnungsbau durch Ausbau eines bestehenden Gebäudes liegt vor, wenn Wohnraum durch Ausbau des Dachgeschosses oder durch eine unter wesentlichem Bauaufwand durchgeführte Umwandlung von Räumen geschaffen wird, die nach ihrer baulichen Anlage und Ausstattung bisher anderen als Wohnzwecken dienten (§ 17 Abs. 1 des II. Wohnungsbaugesetzes).

---

1) II. Wohnungsbaugesetz vom 27. 6. 1956, BStBl I 1956, S. 388

2) Vgl.: Müller, E.: Zur Größe steuerbegünstigter Landarbeiterwohnungen, in: InfL 1958, S. 69 f

3) BGBl I 1957, S. 1719

Aufwendungen für den Landarbeiterwohnungsbau sind auch Aufwendungen für den Bau von Wirtschaftsräumen (z.B. Stallungen) oder Anlagen, die im räumlichen Zusammenhang mit der Landarbeiterwohnung stehen und den Bedürfnissen der Landarbeiter zu dienen bestimmt sind (§ 3 Abs. 2 der VO).

Nicht zu den Herstellungskosten einer Landarbeiterwohnung gehört der Wert des Bauplatzes, auch wenn er angekauft worden ist. Dies ergibt sich aus dem Wortlaut der Bestimmung, der Systematik des Einkommensteuergesetzes und der Auffassung der Finanzverwaltung, obwohl keine diesbezüglich eigene Vorschrift besteht und eine höchstrichterliche Entscheidung nicht vorliegt [1].

Für die Absetzung kommen nur e i g e n e Aufwendungen des Steuerpflichtigen in Betracht (§ 4 der VO), während Zuschüsse unberücksichtigt bleiben. Außerdem kann der Steuerpflichtige neben der Bewertungsfreiheit nach der Verordnung zur Förderung des Landarbeiterwohnungsbaues selbstverständlich nicht die Vergünstigungen des § 7b EStG oder die oben dargestellte Steuerbegünstigung für die Durchführung von Baumaßnahmen in Anspruch nehmen.

dd) Die Freibeträge für VOL-Landwirte

Nichtbuchführende Landwirte, deren Einkünfte nach Durchschnittsätzen ermittelt werden, sind gemäß § 13 Abs. 3 EStG begünstigt, da die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft nur dann voll versteuert werden, wenn das Einkommen 6 000,- DM übersteigt. Ist das nicht der Fall, so werden sie zur Einkommensteuer nur insoweit herangezogen, als die landwirtschaftlichen Einkünfte den Betrag von 1 000,- DM übersteigen [2]. Das heißt: wenn das Gesamteinkommen nicht mehr als 6 000,- DM beträgt, wird ein Freibetrag von 1 000,- DM gewährt.

Übersteigt das Gesamteinkommen 6 000,- DM nicht erheblich, so ist es möglich, eine Senkung des Einkommens durch die Geltendmachung von Aufwendungen für Sonderausgaben herbeizuführen, was dann wesentliche Steuervorteile zur Folge hat [3].

Dabei ist zu beachten, daß auch ein Veräußerungsgewinn im Sinne des § 14 EStG bei der Berechnung der Einkommensgrenze berücksichtigt werden muß [4], ebenso die Einkünfte aus außerordentlichen Waldnutzungen [5].

Die Vergünstigung des § 13 Abs. 3 EStG steht buchführungspflichtigen Landwirten, deren Einkommen den Betrag von 6 000,- DM jährlich nicht übersteigt, auch

---

1) Vgl.: Krill, E.: a.a.O., S. 36
2) Vgl. auch: BFH vom 26.6.1952, BStBl III 1952, S. 199
3) Vgl.: Oswald: Der Freibetrag nach § 13 Abs. 3 EStG, in: FR 1954, S. 374
4) RFH vom 13.1.1943, RStBl 1943, S. 210
5) FG Kassel vom 15.4.1958, EFG 1958, S. 369

dann nicht zu, wenn sie keine ordnungsmäßigen Bücher führen und ihre Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft deshalb geschätzt werden [1].

Hat ein Steuerpflichtiger mehrere land- und forstwirtschaftliche Betriebe, so sind die Ergebnisse zusammenzurechnen. Der Freibetrag kann dann nur einmal in Anspruch genommen werden.

Bewirtschaftet ein Landwirt nur Pachtbetriebe, so kann er, sofern die übrigen Voraussetzungen vorliegen, den Freibetrag nur dann beanspruchen, wenn für die landwirtschaftlich genutzten Grundstücke beim Pächter ein Einheitswert angesetzt ist [2]. Ist kein eigenes Vermögen vorhanden und übersteigen die zugepachteten Flächen die Grenzen des § 3 Abs. 2 VOL nicht, so ist der Gewinn aus der Bewirtschaftung der zugepachteten Flächen nicht nach der VOL zu ermitteln und der Freibetrag kann nicht gewährt werden [3].

Auf beschränkt Steuerpflichtige ist § 13 Abs. 3 EStG nicht anwendbar, da es sich um keine Vorschrift der Einkommensermittlung, sondern um eine reine Tarifvorschrift handelt, die sich in der Ermäßigung der Einkommensteuer erschöpft [4]. Eine Milderung ist gemäß § 50 EStG nach Auffassung des FG Düsseldorf möglich [5] wenn die Steuer des beschränkt Steuerpflichtigen nach § 50 Abs. 3 EStG 25 v. H. der Einkünfte beträgt, diese aber nach der VOL ermittelt wurden. Da jedoch hier von einer Minderung der Einkünfte um den Freibetrag nicht die Rede ist, muß dieser Auffassung widersprochen werden [6]. Ist aber ein Steuerpflichtiger während eines Teils des Jahres beschränkt steuerpflichtig und für den anderen Teil unbeschränkt steuerpflichtig gewesen, so steht einer Anwendung des Freibetrages in vollem Umfang nichts im Wege [7].

Maßgebend für die Anwendung des Freibetrages sind das Einkommen und die Einkünfte, die auf das Kalenderjahr entfallen. Das führt zu einer Aufteilung des Gewinns des vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahres entsprechend dem zeitlichen Anteil gemäß § 2 Abs. 6 Ziff. 1 EStG.

Lange Zeit war es fraglich, ob sich der Freibetrag auch auf die Zuschläge nach § 7 und § 9 VOL bezieht. Hierzu bemerkt Heinz, daß ein Sonderzuschlag gemäß

---

1) BFH vom 26. 6. 1952, BStBl III 1952, S. 199
2) FG Karlsruhe vom 20. 12. 1956, EFG 1957, S. 85
3) Vgl.: OFD Stuttgart vom 2. 1. 1956, InfL 1956, S. 203
4) RFH vom 6. 9. 1939, RStBl 1939, S. 1080
5) FG Düsseldorf vom 21. 1. 1957, EFG 1957, S. 362
6) Vgl. auch: Blümich-Falk: a. a. O., S. 981
7) Vgl.: Steinweg: Zweifelsfragen zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft und aus selbständiger Arbeit, in: DStZ 1942, S. 363

§ 9 Abs. 2 VOL etwas anderes sei als ein Zuschlag schlechthin (§ 7 VOL) und auch etwas anderes als eine besondere Ermittlung (§ 8 Abs. 2 VOL). Sollte die abweichende Fassung der drei Vorschriften überhaupt einen Sinn haben, könne man nicht umhin, in den Fällen des § 9 VOL den Abzug des Freibetrages von 1 000,- DM des § 13 Abs. 3 EStG nicht zuzulassen [1].

Dieser Auffassung kann nicht zugestimmt werden, denn § 1 VOL bestimmt, daß der Gewinn aus Land- und Forstwirtschaft auf Grund des Einheitswertes des land- und forstwirtschaftlichen Betriebs "nach den folgenden Bestimmungen" ermittelt wird. Hierzu gehören auch die §§ 7 und 9 VOL, da der nach § 1 VOL zu ermittelnde Gewinn aus Landwirtschaft einheitlicher Natur ist und aus dem Grundbetrag einschließlich aller Zuschläge, Hinzusetzungen, Absetzungen usw. besteht [2]. Hieraus folgt, daß auch beispielsweise für den auf Stückländereien betriebenen Tabakanbau ein Freibetrag gewährt werden muß, da diese Flächen zum landwirtschaftlichen Vermögen gehören und der Begriff des landwirtschaftlichen Betriebes weder eine Mindestgröße noch vollen landwirtschaftlichen Besatz voraussetzt. Außerdem fehlt für Tabakanbau die Bestimmung, daß der Gewinn gesondert errechnet wird [3].

Ist dagegen bei landwirtschaftlichen Betrieben der Gewinn auf den forstwirtschaftlich oder weinbaumäßig genutzten Grundstücksflächen besonders zu ermitteln (§ 8 Abs. 2 VOL), so kann der Freibetrag nur bis zur Höhe der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft gewährt werden, die nach Maßgabe der VOL auf der Grundlage des Einheitswertes ermittelt werden [4]. Denn diese Gewinne aus Weinbau oder Forstwirtschaft gehören nicht zu den Einkünften, auf die nach § 13 Abs. 1 EStG die Durchschnittsbesteuerung Anwendung findet. Würde man nämlich zulassen, daß der Teil des Freibetrages, der den nach Durchschnittsätzen ermittelten Gewinn aus Landwirtschaft übersteigt, auf den Gewinn aus Weinbau oder Forstwirtschaft verrechnet wird, so würde dieser Teil des Freibetrages Einkünften zugute kommen, für die es ab 1.1.1949 einen Freibetrag nicht mehr gibt.

Ebenso haben auch nichtbuchführende Wanderschäfereien keinen Anspruch auf den Freibetrag, weil es an einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb fehlt [5].

---

1) Vgl.: Heinz, H.: DStZ 1953, S. 143
2) BFH vom 31. 3. 1955, BStBl III 1955, S. 150 und
FG Karlsruhe vom 27. 11. 1953, EFG 1954, S. 53
3) BFH vom 31. 3. 1955, BStBl III 1955, S. 150; InflL 1955, S. 153; B 1955, S. 619 und FG Karlsruhe vom 27. 11. 1953, EFG 1954, S. 53
4) BFH vom 23. 10. 1952, BStBl III 1952, S. 307 und OFD Düsseldorf vom 31. 5. 1958, InfL 1958, S. 216
5) BFH vom 9. 7. 1953, BStBl III 1953, S. 268

Sind mehrere Personen an dem Betrieb einer Land- und Forstwirtschaft beteiligt (Mitunternehmerschaft, Bewirtschaftung auf gemeinsame Rechnung, Erbengemeinschaft und dergleichen), so steht der Freibetrag nach § 13 Abs. 3 EStG jedem der Beteiligten zu, dessen Einkommen jährlich 6 000,- DM nicht übersteigt (Abschn. 124 Abs. 3 EStR), da der Freibetrag als Tarifvorschrift auf den einzelnen Steuerpflichtigen und seine Verhältnisse abgestellt ist. Es kann somit vorkommen, daß bei mehreren Beteiligten an einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb jeder der Beteiligten diese Vergünstigung genießt.

Diese Regelung, welche im Ergebnis in vielen Fällen nicht befriedigt [1], führte dazu, daß heute in der Landwirtschaft weit mehr Gesellschaften gegründet werden als früher.

Übersteigt dagegen der Gewinn einer Erbengemeinschaft 9 000,- DM (vor dem 1.7.1953 6 000,- DM) und tritt hierdurch Buchführungspflicht nach § 161 Abs. 1 Ziff. 1a AO ein, werden aber keine Bücher geführt, so ist eine Aufteilung des in dem Betrieb der Erbengemeinschaft erzielten Gewinns nicht zulässig. Denn nach geltender Rechtsprechung müssen Erben eines landwirtschaftlichen Betriebs, die den Betrieb weiterführen, genauso wie der Erblasser behandelt werden [2]. Hierdurch entfällt der Steuerfreibetrag von 1 000,- DM für die einzelnen Betriebsinhaber [3].

Sind die Beteiligten einer Mitunternehmerschaft Ehegatten, so hängt die Beurteilung der Frage, ob der Freibetrag zweimal gewährt werden kann, von der Art der Veranlagung ab. Beantragen die Ehegatten, die einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb anerkannterweise als Mitunternehmer führen (Abschn. 174a EStR), getrennte Veranlagung, so ist bei Vorliegen der Voraussetzungen der Freibetrag zweimal zu berücksichtigen.

Findet Zusammenveranlagung statt, so werden die Einkünfte der Ehegatten zu einem einheitlichen Einkommen zusammengerechnet (Abschn. 174b EStR). In diesem Fall ist die Vorschrift des § 13 Abs. 3 EStG nur einmal anzuwenden, wenn das bei der Zusammenveranlagung sich ergebende Einkommen den Betrag von 6 000,- DM nicht übersteigt [4].

---

1) Vgl. auch hierzu: Freigrenze von 3 000,- DM im § 13 Abs. 3 EStG, in: DStZ 1942, S. 139

2) RFH vom 4. 1.1939, RStBl 1939, S. 264
RFH vom 29.11.1941, RStBl 1942, S. 41
entgegen der früheren Rechtsprechung im Urteil des RFH vom 20.7.1938, RStBl 1938, S. 240

3) FG München vom 15.9.1954, DStZ (B) 1954, S. 495 und FG Freiburg vom 8.4. 1954, EFG 1954, S. 199

4) Vgl.: Steinweg: a.a.O., S. 363

Ebenso ist zu verfahren, wenn nur einer der Ehegatten Landwirt ist und der andere Einkünfte aus einer anderen Einkunftsart bezieht [1].

Hiergegen ist einzuwenden, daß es nicht gerechtfertigt ist, zwei Ehegatten-Mitunternehmer eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes schlechter zu stellen als einander fremde Mitunternehmer. Ebensowenig ist einzusehen, aus welchem Grund die Höhe der Einkunfte des einen Ehegatten die dem anderen Ehegatten als Landwirt nach § 13 Abs. 3 EStG zustehende Vergunstigung beeinflussen soll [2].

In der Praxis sind auch Zweifel daruber aufgetaucht, wie zu verfahren ist, wenn jeder der Ehegatten Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft bezogen hat, die auf Grund der VOL ermittelt worden sind. Auch hier kann bei Zusammenveranlagung der Freibetrag nur einmal gewährt werden, wenn das gesamte Einkommen 6 000,- DM nicht übersteigt:

Beispiel 1 [3]:

Der Ehemann hat im Kalenderjahr 1961 einen nach der VOL ermittelten landwirtschaftlichen Gewinn in Höhe von 3 000,- DM, die Ehefrau einen solchen in Höhe von 2 000,- DM bezogen; sonstige Einkünfte sind nicht vorhanden:

Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft		
Ehemann	3 000,- DM	
Ehefrau	2 000,- DM	5 000,- DM
Sonderausgaben (angenommen)		200,- DM
Einkommen		4 800,- DM
landwirtschaftlicher Freibetrag		1 000,- DM
Zu versteuerndes Einkommen		3 800,- DM

Im Falle der getrennten Veranlagung wurde in der Praxis unter Berufung auf das Urteil des BFH vom 14.2.1958 [4] die Auffassung vertreten, daß auch bei getrennter Veranlagung für die Beurteilung der Einkommensgrenze von 6 000,- DM die Einkünfte beider Ehegatten zusammenzurechnen sind [5]. In Übereinstimmung mit

1) Vgl.: Theis, J.: Keine Minderung des Einkommens durch Vereinbarungen zwischen Ehegatten, in: FR 1958, S. 401
BFH vom 14.2.1958, BStBl III 1958, S. 208 und FG Kassel vom 15.4.1958, EFG 1958, S. 369
2) Vgl. auch: Herrmann-Heuer: a.a.O., Anm. 86 zu § 13 EStG
3) Vgl.: Gewährung des Freibetrages für VOL-Landwirte nach § 13 Abs. 3 EStG bei getrennter Veranlagung von Ehegatten, in: InfL 1959, S. 101
4) BStBl III 1958, S. 208
5) Vgl.: OFD Hannover, InfL 1958, S. 350

dem BdF und den obersten Finanzbehörden der anderen Bundesländer hat der Niedersächsische Minister der Finanzen jedoch verfügt [1], daß nur die Einkünfte jeweils eines Ehegatten für die Berechnung zugrunde zu legen sind. Liegen also die Einkünfte beider Ehegatten jeweils unter 6 000,- DM, so ist der Freibetrag von 1 000,- DM zweimal zu gewähren [2].

Beispiel 2:

Tatbestand wie in Beispiel 1

	Ehemann DM	Ehefrau DM
Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft	3 000,-	2 000,-
Sonderausgaben	200,-	200,-
Einkommen	2 800,-	1 800,-
Landwirtschaftlicher Freibetrag	1 000,-	1 000,-
Zu versteuerndes Einkommen	1 800,-	800,-

Während sich demnach im Beispiel 1 ein zu versteuerndes Einkommen von 3 200,- ergibt, beläuft sich dieser Betrag im Beispiel 2 auf insgesamt 2 600,- DM. Es besteht also ein erheblicher Unterschied, hervorgerufen durch die verschiedene Art der Veranlagung [3]. Der Vorteil kann in derartigen Fällen sogar darin bestehen, daß anstelle einer Veranlagung ohne Gewährung eines Freibetrages bei jedem Ehegatten je ein Freibetrag von 1 000,- DM abgezogen werden kann.

Beispiel 3:

Jeder der Ehegatten führt einen landwirtschaftlichen Betrieb, bei dem der Gewinn nach Durchschnittsätzen ermittelt wird. Die Einkünfte aus dem Betrieb des Ehemannes betragen 4 000,- DM, die Einkünfte aus dem Betrieb der Ehefrau 5 000,- Werden die Ehegatten zusammen veranlagt, so wird ein Freibetrag nicht abgesetzt, weil das Einkommen den Betrag von 6 000,-DM übersteigt. Bei getrennter Veranlagung hat jeder Ehegatte Anspruch auf einen Freibetrag von 1 000,- DM [4].

1) Erlaß des Niedersächsischen Ministers der Finanzen vom 23.6.1959, DStZ (B) 1959, S. 313

2) Vgl. auch: Bertermann, A.: Die Ehegattenbesteuerung ab dem VZ 1958, in: InfL 1958, S. 262

3) Dies ist einer der wenigen Fälle, in denen die getrennte Veranlagung günstiger sein kann als die Zusammenveranlagung.

4) Während bei den Beispielen 1 und 2 die Zusammenveranlagung wegen der anzuwendenden Splitting-Tabelle noch günstiger ist (Vorteil von 24,- DM), wird im Beispiel 3 durch die getrennte Veranlagung ein Betrag von rund 400,- DM gespart.

Abschließend kann festgestellt werden, daß die Gewährung dieses Freibetrages eine etwas fragwürdige Bevorzugung der VOL-Landwirte gegenüber den buchführenden Landwirten darstellt.

ee) Praktisches Beispiel für die Veranlagung nach der VOL

Sind die oben aufgeführten Zu- und Abrechnungen beim nachhaltigen Gewinn vorgenommen worden, so ergibt sich der zu versteuernde Gewinn, falls nicht außerordentliche Umstände zu Billigkeitsmaßnahmen führen.

Um den Gang der Gewinnermittlung nach der VOL zu verdeutlichen, sollen nachfolgend zwei einfache Beispiele die Zusammenhänge aufzeigen.

Beispiel 1:

Ein Betrieb hat einen Einheitswert von 36 000, - DM. Der Betriebsinhaber, seine Ehefrau und ein Sohn von 16 Jahren arbeiten im Betrieb mit. Es ist eine Fläche von 10 ha mit einem Einheitswert von 10 000, - DM dazugepachtet. Die Sonderausgaben betragen 500, - DM.

	DM	DM
Einheitswert des eigenen Betriebes		36 000, -
+ Einheitswert der zugepachteten Flächen		10 000, -
Maßgebender Einheitswert		46 000, -
Grundbetrag:		
1/12 des maßgebenden Einheitswertes		3 833, -
+ Wert der Arbeitsleistung		
des Betriebsinhabers	1 900, -	
seiner Ehefrau	600, -	
seines Sohnes	900, -	+ 3 400, -
./. reine Pachtzinsen		./. 1 000, -
Gewinn nach Durchschnittsätzen		6 233, -
Sonderausgaben		500, -
Einkommen		5 733, -
Freibetrag nach § 13 Abs. 3 EStG		1 000, -
Zu versteuernder Gewinn		4 733, - DM

Beispiel 2:

Ein Landwirt ermittelt seinen Gewinn im Wirtschaftsjahr 1959/60 nach der VOL, während er anschließend freiwillig Bücher führt. Der EW des eigenen Betriebes beträgt 36 000, - DM, derjenige der zugepachteten Fläche 10 000, - DM, wofür er 1 000, - DM Pachtzinsen bezahlt. Altenteilslasten und Schuldzinsen betragen

1 300, - DM bzw. 600, - DM. An Sonderausgaben fallen 90, - DM Kirchensteuer und 365, - DM Vermögensteuer an, während er 5 400, - DM für den Bau von Landarbeiterwohnungen aufwendet. Außerdem hat er Einkünfte aus Lohnfuhren von 525, - DM und aus Sonderkulturen nach Abzug der Kosten von 1 000, - DM. Seine Ehefrau und sein Sohn von 16 Jahren arbeiten im Betrieb mit.

Wirtschaftsjahr vom 1. 7. 1959 bis 30. 6. 1960

	DM	DM	DM
EW des eigenen Betriebes			36 000, -
EW der zugepachteten Flächen			10 000, -
Maßgebender EW			46 000, -
Grundbetrag als 1/12 des EW			3 833, -
Hinzurechnungen			
Wert der Arbeitsleistung			
Inhaber	1 900, -		
Ehefrau	600, -		
Sohn	900, -	3 400, -	
Zuschlag für Sonderkulturen (§ 7 VOL)		1 000, -	
Sonderzuschlag für Lohnfuhren (§ 9 Abs. 2 VOL)		525, -	+ 4 925, -
Absetzungen			
Altenteilslasten		1 300, -	
reine Pachtzinsen		1 000, -	
Schuldzinsen		600, -	./. 2 900, -
Nachhaltiger Gewinn			5 858, -
Abzüglich:			
Sonderausgaben			
Kirchensteuer	90, -		
Vermögensteuer	365, -	455, -	
Aufwendungen für den Bau von Landarbeiterwohnungen		1 800, -	./. 2 255, -
Jahreseinkommen			3 603, -
./. Freibetrag von 1 000, - DM			1 000, -
Zu versteuerndes Einkommen			2 603, - DM

Führt der Landwirt im nächsten Jahr freiwillig Bücher und erzielt einen Gewinn von 5 800, - DM, so ergibt sich für das Steuerjahr vom 1. 1. 1960 bis 31. 12. 1960:

Die Hälfte der Einkünfte aus dem Wirtschaftsjahr 1959/60	1 300,- DM
Die Hälfte der Einkünfte aus dem Wirtschaftsjahr 1960/61	2 900,- DM
Zu versteuerndes Einkommen	4 200,- DM

c) Besondere Gewinnermittlung

aa) Gewinnermittlung verschiedener Arten der Land- und Forstwirtschaft

Die Rechtsgrundlage der Gewinnermittlung verschiedener Sonderkulturen ist nicht immer klar. Im folgenden sollen deshalb einige besondere Betriebsarten herausgestellt und auf ihre Verbindung mit der VOL hin untersucht werden.

a') Die Gewinnermittlung nichtbuchführender Hopfenpflanzer

In den letzten Jahren hat die Gewinnbesteuerung der Hopfenpflanzer mehr und mehr an Bedeutung gewonnen, da die Hopfenanbaufläche infolge der zum Teil guten Ertragsaussichten angewachsen ist. Es ist deshalb von Bedeutung, welche Art der Gewinnermittlung bei diesem Zweig der Landwirtschaft angewendet wird. Die Schwierigkeiten ergeben sich dabei aus den jährlichen Schwankungen der Ertragsmenge, der Verkaufserlöse und damit der Gewinne.

Es wäre am einfachsten, wenn man für Hopfenanbauflächen Zuschläge zum Einheitswert gemäß § 40 BewG machen würde, um dann auf Grund des erhöhten Einheitswertes die normale Durchschnittsbesteuerung ohne Zuschläge vorzunehmen. Dann würde aber den erheblichen Gewinnschwankungen zu wenig Rechnung getragen. Aus diesem Grunde machte man seit Einführung der VOL Dauerzuschläge nach § 7 VOL für die Gewinne aus Hopfenbau. Auch durch die zum 1.1.1942 durchgeführte Wertfortschreibung für Hopfenanbauflächen konnte keine zutreffende Gewinnermittlung erreicht werden. So hat der RdF im Jahre 1944 durch einen Erlaß zugelassen, daß Hopfenbaubetriebe aus der VOL-Besteuerung herausgenommen werden können (§ 8 Abs. 4 VOL), wenn die Gewinnermittlung zu offenbar unrichtigen Ergebnissen führte. Die Finanzverwaltung hat hierauf die Gewinne unter Zugrundelegung der tatsächlichen Erntemengen, der Verkaufserlöse und eines geschätzten Unkostenpauschsatzes jährlich gesondert ermittelt und dem übrigen landwirtschaftlichen Gewinn zugerechnet. Der Teileinheitswert der Hopfenanbaufläche mußte hierzu aus dem Einheitswert des landwirtschaftlichen Betriebes ausgeschieden werden.

Heute wird in den meisten Oberfinanzdirektionsbezirken der jährliche Hopfengewinn zwar gesondert festgestellt, aber durch Sonderzuschläge dem übrigen land- und forstwirtschaftlichen Gewinn zugesetzt (§ 9 Abs. 2 VOL). Dagegen könnte man

einwenden, daß es § 9 Abs. 2 VOL lediglich auf die in den einzelnen Jahren anfallenden besonderen Einnahmen abstellt. Diese Auslegung, bei der für kleine Hopfenbauern der Freibetrag nach § 13 Abs. 3 EStG von 1 000,- DM abgezogen wird, ist günstiger als eine gesonderte Ermittlung der Gewinne aus Hopfenbauflächen nach § 8 Abs. 4 VOL, wo diese Vorschrift über den landwirtschaftlichen Freibetrag nicht angewendet werden kann. Problematisch ist eine gesonderte Gewinnermittlung nach § 8 Abs. 4 VOL insofern, als hiernach nur solche Betriebe aus der VOL-Besteuerung herausgenommen werden können, die zwar bei der Einheitsbewertung als landwirtschaftliche Betriebe behandelt wurden, bei denen aber infolge ihrer betriebswirtschaftlichen Eigenart die Gewinnermittlung nach der VOL zu offenbar unrichtigen Ergebnissen führen würde; die Hopfenanbauflächen sind aber bei der Einheitsbewertung nicht gesondert als landwirtschaftliche Betriebe behandelt worden [1]. Die Finanzverwaltung hat jedoch in einigen OFD-Bezirken mit größeren Hopfenbaubetrieben unterstellt, daß in § 8 Abs. 4 VOL mit dem Wort "Betrieb" auch Teilbetriebe und Betriebsteile gemeint seien.

Bei einem reinen Hopfenbaubetrieb scheidet eine Gewinnermittlung nach der VOL schlechthin aus. Hier wird der Gewinn nach Richtsätzen ermittelt, so daß die Gewährung eines Freibetrages gemäß § 13 Abs. 3 EStG nicht möglich ist.

Der Gewinn aus dem Hopfenanbau wird wie bei anderen Sonderkulturen durch Abzug der Erzeugungskosten vom Verkaufserlös der Erntemenge ermittelt. Für die Hopfengestehungskosten werden in den OFD-Bezirken der Hopfenanbaugebiete Pauschsätze aufgestellt, wobei unterstellt wird, daß der Anbau ausschließlich mit fremden entlohnten Arbeitskräften betrieben wird. Damit ist der Wert der Arbeitsleistung des Betriebsinhabers und seiner mitarbeitenden Familienangehörigen mit dem vollen Betrag der Fremdlöhne angesetzt. Durch die Mitarbeit des Betriebsinhabers und der Familienangehörigen werden aber die entsprechenden Löhne gespart. Diese können deshalb nicht als Betriebsausgaben in den Erzeugungskosten erscheinen und sind daher abzuziehen [2].

b') Die Gewinnermittlung sonstiger Zweige der Land- und Forstwirtschaft

Grundsätzlich die gleichen Überlegungen ergeben sich bei der Gewinnermittlung sonstiger Zweige der Landwirtschaft wie beim Tabakanbau, beim Weinbau, bei Imkerei, Fischerei, Jagd [3], Schafhaltern [4], Gemüsebauern [5] und bei Korbwei-

---

1) Vgl. Müller, E: Die Einkommensbesteuerung der Hopfenpflanzer für 1953, in: InfL 1954, S. 260

2) Vgl. Beispiel im Anhang S.XXII

3) Vgl.: Burhoff, A.: Imkerei, Fischerei, Jagd im Einkommensteuerrecht, in: InfL 1954, S. 121

4) Vgl.: OFD Koblenz vom 7. 4. 1959, DStZ (B) 1959, S. 317

5) Vgl.: OFD Hamburg vom 6. 8. 1952, DStR 1952, S. 431

denanbau [1], weshalb sich ausführliche Erläuterungen hierzu erübrigen.

bb) Die Behandlung von Veräußerungsgewinnen im Rahmen der VOL

a') Allgemeines zur Veräußerung

Eine Veräußerung im Sinne des § 14 EStG mit Tarifermäßigung nach § 34 EStG ist immer gegeben, wenn der Gesamtbetrieb bzw. das Gesamtunternehmen als Organismus [2] an einen einzigen Käufer übertragen wird. Eine Veräußerung im Sinne des § 14 EStG liegt dagegen nicht vor, wenn einzelne Wirtschaftsgüter des Betriebs an verschiedene Käufer veräußert werden. Nach der Rechtsprechung des RFH [3] liegt ein Veräußerungsgewinn gemäß § 14 EStG auch vor, wenn die Landwirtschaft von mehreren Personen betrieben wird, und eine Person ihren Anteil für sich allein veräußert [4].

Die Aufgabe eines landwirtschaftlichen Betriebes wird der Veräußerung steuerrechtlich gleichgestellt. Nach der Aufgabe darf jedoch im Gegensatz zur Veräußerung kein landwirtschaftlicher Betrieb bestehen bleiben. Zur Aufgabe ist es nicht erforderlich, daß alle Wirtschaftsgüter des landwirtschaftlichen Betriebes veräußert werden; es genügt schon eine innerhalb kurzer Zeit erfolgende Veräußerung der wesentlichen Grundlagen des Betriebes gegen Entgelt.

Das Motiv der Veräußerung ist gleichgültig; geschieht sie, um einer drohenden Enteignung zu entgehen, so erfolgt trotzdem eine Versteuerung, ebenso wie bei der Veräußerung eines Teilbetriebes.

Von einem Teilbetrieb wird dann gesprochen, wenn der aus dem Gesamtbetrieb herausgenommene und veräußerte oder aufgegebene Teil, für sich genommen, einen mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestatteten Organismus darstellt [5]. So sind landwirtschaftliche Nebenbetriebe wie Molkereien, Sägewerke und dergleichen in der Regel zu den Teilbetrieben zu rechnen.

Eine besondere Behandlung erfährt der Grund und Boden des Landwirts bei der Veräußerung, da sein Wert bei der Gewinnermittlung außer Ansatz bleibt; damit bleiben Wertschwankungen unberücksichtigt. Gegebenenfalls entsteht jedoch ein Spekulationsgewinn, wenn Grund und Boden innerhalb von zwei Jahren vor der Veräußerung entgeltlich erworben wurde (§ 23 Abs. 1 Ziff. 1a EStG).

Gewisse Besonderheiten ergeben sich bei der Verpachtung und der Pachtung von landwirtschaftlichen Betrieben.

---

1) Vgl.: OFD Nürnberg vom 5. 3. 1954, InfL 1954, S. 168
2) Vgl.: Littmann, E.: Das Einkommensteuerrecht, Stuttgart 1962, S. 1102
3) RFH vom 15. 1. 1941, RStBl 1941, S. 410
4) a. A.: Herrmann-Heuer: a. a. O., Anm. 4 zu § 14
5) Vgl.: RFH vom 13. 11. 1940, RStBl 1940, S. 1042

Die Verpachtung eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes ist in der Regel nicht als Aufgabe anzusehen [1]. Nur wenn die Verpachtung auf ungewöhnlich lange Zeit und unter Umständen erfolgt, die darauf schließen lassen, daß der Eigentümer den Betrieb nicht mehr selbst übernehmen will, ist eine andere Beurteilung denkbar [2].

Wird gleichzeitig mit der Verpachtung eine Veräußerung des gesamten lebenden und toten Inventars an den Pächter vorgenommen, so gilt dies stets als Veräußerung eines Teilbetriebes [3].

Eine Teilbetriebsveräußerung wird auch angenommen bei der nicht nur vorübergehenden Verpachtung mit eisernem Inventar [4], da steuerlich der Pachter wirtschaftlicher Eigentümer ist (§ 11 Ziff. 4 StAnpG [5]).

Gegen diese Auffassung bestehen schwerwiegende Bedenken, da bei der Verpachtung mit eisernem Inventar kein Veräußerungsvorgang vorliegt und demzufolge ein Verstoß gegen den Grundsatz: "Keine Versteuerung von nicht realisierten Gewinnen" vorliegt. Auch die Verkehrsauffassung in der Landwirtschaft sieht die Verpachtung mit eisernem Inventar weder als Veräußerung noch als eine Realisierung stiller Reserven an. Außerdem ist die Unterstellung eines Veräußerungsgewinns in diesen Fällen volkswirtschaftlich negativ zu beurteilen, denn gerade diese Verpachtungsform hat eine große Bedeutung, da sie die Seßhaftmachung der vertriebenen Landwirte fördert. Hierdurch ergibt sich die Möglichkeit, der Überalterung der landwirtschaftlichen Betriebsleiter vorzubeugen [6].

Eine reine Betriebsverlegung des Pächters hat keine Einkommensteuer zur Folge, wenn der Pächter die Pachtung verliert und mit seinem gesamten Inventar auf einen neu gepachteten Hof wandert [7]. Ist der Pächter aber verpflichtet, sein gesamtes Inventar an den Verpächter zu veräußern, so liegt eine steuerpflichtige Betriebsveräußerung vor [8].

---

1) Vgl.: Börnstein: Zweifelsfragen bei Pachtverhältnissen in der Landwirtschaft, in: DStZ 1960, S. 367

2) BFH vom 7. 3. 1957, BStBl III 1957, S. 392

3) RFH vom 17. 8. 1938, RStBl 1938, S. 965

4) Bei Verpachtung mit eisernem Inventar übernimmt der Pächter das Inventar zum Schätzwert mit der Verpflichtung, bei Beendigung der Pacht gleichwertiges Inventar zum Schätzwert zurückzugeben.

5) RFH vom 9. 2. 1944, RStBl 1944, S. 410

6) Vgl.: Bessel, A.: Verpachtung mit eisernem Inventar und Veräußerungsgewinn, in: InfL 1954, S. 296

7) RFH vom 23. 7. 1941, RStBl 1941, S. 755

8) So auch: RFH vom 1. 7. 1931, RStBl 1931, S. 817 und BFH vom 20. 3. 1953, InfL 1953, S. 340

Vielfach werden in der Landwirtschaft im Zusammenhang mit dem Verkauf oder der Verpachtung Entschädigungen für Feldinventar gezahlt. Unter Feldinventar versteht man die auf Acker und Grünland heranwachsenden Pflanzen sowie alle diejenigen Aufwendungen, die zur Gewinnung einer neuen Ernte gemacht werden [1]. Da nach bürgerlich-rechtlicher Betrachtungsweise das Feldinventar Bestandteil des Grund und Bodens bildet, wird vielfach die Auffassung vertreten, daß sich nach § 4 Abs. 1 EStG der Grundsatz ergebe, daß hierfür gezahlte Entschädigungen erfolgsneutral zu behandeln seien [2].

Hierzu hat der BFH in seinem Urteil vom 16. 7. 1957 [3] in einem besonderen Pächterfall den Leitsatz aufgestellt:
"Ersatzleistungen des Eigentumers an den abziehenden Pächter für Bodenbestellungskosten sind keine Aufwendungen auf den Grund und Boden (§ 4 Abs. 1 letzter Satz EStG), sondern abzugsfähige Betriebsausgaben."

Dementsprechend sind Grieger [4], Hoffmann [5] und Littmann [6] der Meinung, daß aufgrund dieses Urteils nunmehr Ersatzleistungen für Feldinventar und stehende Ernte in allen Fällen des Besitzwechsels, insbesondere auch beim Verkauf nicht mehr gewinneutral, sondern bei den zur Zahlung Verpflichteten als Betriebsausgaben und beim Empfänger als Betriebseinnahmen zu behandeln seien [7].

Rechtliche Bedenken hiergegen macht Karnatz geltend, der eine Ausweitung der Grundsätze des BFH-Urteils auf den Eigentumswechsel für nicht statthaft hält [8].

Unseres Erachtens muß bei der Überprüfung des Tatbestands des BFH-Urteils streng unterschieden werden zwischen den "Ersatzleistungen für Bodenbestellungskosten" und den "Einnahmen aus der Veräußerung von Feldinventar bzw. stehender Ernte".

---

1) Vgl.: Förster: Wert des Feldinventars, in der Schriftenreihe des Hauptverbandes der landw. Buchstellen und Sachverständigen, Beuel-Bonn 1956, Heft 34 und Decken: Was ist unter Feldinventar zu verstehen, in: Agrarwirtschaft 1958, Heft 2, S. 61
2) Vgl.: RFH vom 1. 3. 1944, RStBl 1944, S. 532
3) BStBl 1957 III, S. 323
4) Vgl.: Grieger; in: DStZ 1957, S. 318
5) Vgl.: Hoffmann; in: FR 1957, S. 269
6) Vgl.: Littmann, E.: Entschädigungsleistungen an Land- und Forstwirte, in: InfL 1958, S. 133
7) Vgl. auch: Bühring: Die einkommensteuerliche Behandlung der Entschädigungen für Feldinventar und stehende Ernte bei Besitzwechsel, in: DStZ 1959, S. 47
8) Vgl. auch: Karnatz, F.: Einkommensteuerliche Behandlung von Entschädigungszahlungen für Feldinventar und stehende Ernte, insbes. bei Veräußerung eines landwirtschaftlichen Betriebes, in: InfL 1958, S. 371

Hieraus ergibt sich, daß Entschädigungen, die bei Besitzwechsel für Feldinventar oder stehende Ernte gewährt werden, im allgemeinen weiterhin erfolgsneutral zu behandeln sind, während Ersatzleistungen für Bodenbestellungskosten keine Aufwe dungen für Grund und Boden, sondern abzugsfähige Betriebsausgaben bzw. beim Empfänger Betriebseinnahmen darstellen [1].

Schwierigkeiten ergeben sich aber daraus, daß die Begriffe "Feldinventar" und "stehende Ernte" sowohl Bodenbestellungskosten als auch den Wert eines Zuwachses umfassen. Wegen dieser Unterschiede ist es zweifelhaft, ob die Regelung des Abschn. 131 Abs. 2 EStR 1961 auch Ersatzleistungen oder einen Spitzenausgleich für stehende Ernte oder nur Ersatzleistungen für Feldinventar erfaßt.

Bessel fordert daher, daß auch Bestellungskosten und hierfür gezahlte Ersatzleistu gen gewinneutral behandelt werden [2]. Eine abschließende Regelung bleibt jedo dem Bundesfinanzhof vorbehalten.

b') Zur Frage der Steuerpflicht von Veräußerungsgewinnen

Zu den interessantesten Fragen der VOL-Besteuerung gehört das Problem, ob der bei dem Verkauf eines VOL-Betriebes oder Teilbetriebes entstehende Veräußerun gewinn steuerpflichtig ist oder nicht.

In Literatur und Rechtsprechung stehen sich hier verschiedene Ansichten gegenüb Vor allem das eine Steuerpflicht des Veräußerungsgewinns bei VOL-Landwirten verneinende Urteil des Finanzgerichts Hannover vom 26.11.1954 [3] hat die seit langem rege geführte Diskussion über die Frage der Besteuerung erneut belebt. Das Finanzgericht begründet seine Auffassung damit, daß § 14 EStG keinen selbständigen Gewinnbegriff darstelle. Eine Versteuerung sei daher nur im Rahmen der Gewinnermittlung möglich. Erst nach Gewinnermittlung sei gegebenenfalls eine Aufteilung zwischen laufendem Gewinn und Veräußerungsgewinn vorzunehmen. Die Gewinnermittlung bei VOL-Landwirten sehe aber keine Erfassung des Veräußerungsgewinnes vor. Es entfalle damit die Möglichkeit, diesen steuerlich heranzuziehen. Eine Versteuerung des Veräußerungsgewinnes sei höchstens möglich im Rahmen des § 9 Abs. 2 VOL. Aber auch das sei in der Regel nicht angängig, weil der nachhaltige Ertrag bereits im Einheitswert berücksichtigt sei. Thei hält dem entgegen, daß der Argumentation des Finanzgerichts nicht gefolgt wer

---

1) Vgl. auch: Abschn. 131 Abs. 2 EStR 1961

2) Vgl.: Bessel, A.: Feldinventar und stehende Ernte beim Besitzwechsel, in: InfL 1959, S. 211

3) FG Hannover vom 26.11.1954, InfL 1955, S. 140

4) Vgl.: Theis, J.: Veräußerungsgewinn beim VOL-Landwirt nicht steuerpflichti in: FR 1955, S. 339

den könne, da sonst auch in allen anderen Fällen, in denen der Gewinn nicht nach § 4 Abs. 1 EStR oder § 5 EStG ermittelt werde, der Veräußerungsgewinn steuerfrei bleibe. Daß die VOL einen Veräußerungsgewinn nicht beabsichtige, verstehe sich von selbst. Eine solche Regelung innerhalb der VOL wäre völlig überflüssig, weil eben bereits § 14 EStG bezuglich der Versteuerung des Veräußerungsgewinns die notwendigen Ergänzungen treffe. Der gleichen Meinung ist Langmandel, der die Veräußerung als naturwidrigen Vorgang bezeichnet, der im Durchschnittsgewinn nicht erfaßt werden kann [1]. Dieser Auffassung widerspricht Behrle [2] mit der Begrundung, daß die Heranziehung eines Veräußerungsgewinns bei einem VOL-Landwirt zur Einkommensteuer bedeuten würde, daß man für ein Teilgebiet, nämlich den Fall der Veräußerung des Betriebs, von der Gewinnermittlung nach Durchschnittsätzen zu einer Ermittlung des tatsächlichen Gewinns überwechsele. Da ein solches Ergebnis aber nicht vom Gesetzgeber beabsichtigt wäre, sei es unzulässig, bei nicht buchführungspflichtigen Landwirten einen Veräußerungsgewinn zu errechnen und ihn der Einkommensteuer zu unterwerfen. Dem ist entgegenzuhalten, daß nach § 14 Abs. 1 EStG zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft ohne Einschränkung auch solche Gewinne gehören, die bei der Aufgabe eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes oder Teilbetriebes erzielt werden. Das ergibt sich auch aus Abschnitt III bis V des Erlasses des RdF vom 23. 7. 1938 [3]. Hätten außerdem die dem § 29 EStG innewohnenden Grundsätze nach Absicht des Gesetzgebers dem Grundgedanken des § 14 EStG entgegengestanden, dann hätte dies ohne weiteres durch einen entsprechenden Zusatz zum § 14 EStG zum Ausdruck gebracht werden können.

Der Bundesfinanzhof griff in diesen Streit mit seinem Urteil vom 12. 4. 1956 [4] ein, indem er ausführte, daß die aus der Veräußerung eines VOL-Betriebes sich ergebenden Erlöse nicht durch die Durchschnittsbesteuerung abgegolten seien. Denn § 14 EStG fordere die Besteuerung der durch die Veräußerung eines landwirtschaftlichen Betriebes erzielten Gewinne uneingeschränkt und eine gegenteilige Meinung führe dazu, daß auch § 16 EStG bei der Veräußerung von Betrieben der nach Richtsätzen besteuerten Gewerbetreibenden nicht zum Zuge kommen dürfte, da auch bei diesem nur ein wahrscheinlicher, nicht ein wirklicher Gewinn der Besteuerung unterworfen würde; außerdem würde bei einem Landwirt, der in einem Jahr buchführungspflichtig, in einem anderen aber nach der VOL zu besteuern wäre, die Erfassung der Veräußerungsgewinne maßgeblich davon abhängen, ob

---

1) Vgl.: Langmandel: Der Veräußerungsgewinn beim VOL-Landwirt, in: DStZ 1955, S. 310

2) Vgl.: Behrle, M.: Veräußerungsgewinne bei VOL-Landwirten, in: InfL 1955, S. 228

3) RStBl 1938, S. 722

4) BFH vom 12. 4. 1956, BStBl III 1956, S. 164

die Veräußerung gerade in ein Wirtschaftsjahr fällt, in dem eine Buchführung besteht, oder in dem für den laufenden Ertrag eine Gewinnermittlung nach der VOL stattfindet. Dieses Ergebnis wäre mit der gleichmäßigen Behandlung aller Land- und Forstwirte nicht zu vereinbaren.

Aber auch diese Begründung befriedigt nicht vollends. Die Folgerung, daß die Nichtbesteuerung von Veräußerungserlösen bei Richtsatzbesteuerten ungerechtfertigt sei und daß deshalb auch die Freistellung der Veräußerungserlöse der Durchschnittsbesteuerten nicht gerecht wäre, geht am Problem insofern vorbei, als die Richtsätze ihrem Wesen nach der Einzelschätzung entsprechen, die Einzelschätzung ihrerseits aber auf den Grundlagen eines Bestandsvergleiches basiert, was bei der Durchschnittsbesteuerung nicht der Fall ist. Außerdem spricht gegen die Entscheidung des Bundesfinanzhofes, daß die Ermittlung eines Veräußerungsgewinns eine Gegenüberstellung von Veräußerungserlösen mit dem Wert des Betriebsvermögens im Zeitpunkt der Veräußerung voraussetzt, wobei der Wert des Betriebsvermögens geschätzt werden muß. Diese Schätzung birgt jedoch ohne Buchführung eine Reihe von Fehlerquellen und beruht auf den Grundlagen des Bestandsvergleichs, der dem Wesen der VOL nicht entspricht. Buschhoff [1] weist auch darauf hin, daß mit der Durchschnittsbesteuerung der Gesamtgewinn abgegolten sei und somit auch der sich beim Verkauf des Betriebes ergebende Veräußerungserlös, da sich andernfalls eine Doppelbesteuerung ergebe. Unseres Erachtens findet aber eine Doppelbesteuerung schon deshalb nicht statt, weil eine Veräußerung bei der Ermittlung des Einheitswertes und damit des Grundbetrages nicht berücksichtigt wird.

Auch der Einwand Buschhoffs, der Veräußerungsgewinn sei schon deshalb nicht steuerpflichtig, da auch der "Nach-und-nach-Verkauf", der einem einmaligen Gesamtverkauf gleichzustellen sei, der Einkommensbesteuerung nicht unterliege, wird entkräftet durch die überwiegende Auffassung im Schrifttum, daß nach § 9 Abs. 2 VOL alle außergewöhnlichen Einnahmen, so auch die durch Veräußerung von Teilen des Anlagevermögens erzielten Erlöse, durch Zuschläge zu erfassen sind [2].

Würde demnach § 14 EStG bei der Veräußerung von VOL-Betrieben oder Teilbetrieben keine Anwendung finden, so wäre der Steuerpflichtige benachteiligt, weil ihm die Freibetrage und die Tarifbegünstigungen nach § 34 Abs. 2 EStG nicht zuständen.

Die Anwendbarkeit der Vorschriften über die Versteuerung des Veräußerungsgewinns auf VOL-Landwirte ergibt sich aber auch aus § 29 EStG. Denn obwohl § 29 Abs. 1 Ziff. 1 EStG ganz allgemein vom Gewinn aus Land- und Forstwirtschaft

---

1) Vgl.: Buschhoff, W.: a. a. O., S. 217

2) Vgl.: Heinz, in: InfL 1953, S. 265

spricht, also sowohl den Gewinn im Sinne des § 2 Abs. 4 EStG als auch den Gewinn nach § 14 Abs. 1 EStG umfassen könnte, läßt § 29 Abs. 2 Ziff. 1 EStG den Schluß zu, daß diese Vorschrift nicht den Gewinn aus Veräußerungen, sondern den im allgemeinen nach den §§ 4 - 7 EStG zu ermittelnden Gewinn beinhaltet [1].

Diese Auffassung vertritt auch die Praxis, [2] indem sie im Falle der Veräußerung gewissermaßen die Buchführung ab Gründung, längstens ab 21. 6. 1948, nachholt.

c') Die Ermittlung des Veräußerungsgewinnes

Für die Ermittlung des Veräußerungsgewinnes setzt man die zulässigen Anfangswerte der Wirtschaftsguter zur Zeit der Gründung ein, erhöht um die aktivierungspflichtigen Zugange, verringert um die Abschreibungen und Abgänge. Das Ergebnis dieser Berechnungen ist ein fiktiver Buchwert, wobei diese Methode den Grundsatzen der Bewertung des Betriebsvermögens nach § 4 Abs. 1 EStG folgt. Es müssen also Ansätze entwickelt werden, die am Veräußerungstage bestanden hätten, wenn der Veräußerer Buchführung gehabt hätte [3].

Waren die Wirtschaftsgüter schon am 21. 6. 1948 im Besitz des Landwirts, so muß der fiktive Buchwert über das DMBG entwickelt werden. So sind nach § 74 Abs. 5 Ziff. 1 Buchst. a) DMBG Gebäude mit einem bestimmten Hundertsatz des Einheitswertes anzusetzen. Das hat zur Folge, daß diese Buchwerte infolge der Bindung an den Einheitswert sehr niedrig sind. Stille Reserven, die in einer DM-Eröffnungsbilanz hätten gebildet werden können, bleiben außer Betracht [4].

Das tote Inventar wird zunächst durch eine körperliche Aufnahme festgestellt. Die Zugänge nach dem 21. 6. 1948 müssen kontenmäßig entwickelt werden. Der Altbestand wird gemäß § 75 Abs. 3 Ziff. 4 DMBG mit 12-15 v. H. des Einheitswertes vom 21. 6. 1948 angesetzt. Dieser Ausgangswert wird gekürzt um die Abgänge und erhöht um die Zugänge unter Berücksichtigung der Abschreibungen.

Als Ausgangswert für lebendes Inventar dienen die Anschaffungspreise, korrigiert nach dem wirklichen Wertzuwachs oder -verzehr.

Für den Bestand zum 21. 6. 1948 gelten die von den Ländern damals festgesetzten Durchschnittswerte [5].

---

1) Vgl. auch: Littmann, E.: a. a. O., S. 1051
2) Vgl. hierzu: OFD Nürnberg vom 19. 12. 1953, InfL 1954, S. 90
3) BFH vom 20. 3. 1953, InfL 1953, S. 340
4) BFH vom 17. 5. 1960, BStBl III, S. 306
5) Vgl. für NRW: BStBl 1951, II, S. 30; für Baden: BStBl II 1951, S. 27; für Niedersachsen: BStBl II 1951, S. 2; für Hamburg: BStBl II 1951, S. 36; für Schleswig-Holstein: BStBl II 1951, S. 8 und für Bayern: Bayer. Fin. Min. Bl. 1951, S. 546

Zur Erläuterung für die Ermittlung des Veräußerungsgewinns bei VOL-Betrieben diene folgendes Beispiel [1]:

Der Hof soll seit 1.1.1935 einen Einheitswert von 40 000,- DM haben, der ha-Satz beträgt 1 500,- DM. Am 31.12.1960 werden nach Abzug der Veräußerungskosten (Vermittlergebühr, Inserate usw.) noch 590 000,- DM erlöst.

		DM	DM
Erlös abzüglich der Veräußerungskosten			590 000,-
abzüglich Grund und Boden, geschätzt nach Vergleichspreisen		300 000,-	
Feldinventar (Samen, Düngemittel und Boden)		20 000,-	320 000,-
Restlicher Erlös nach Bereinigung noch			270 000,-
Fiktive Buchwerte abzugsfähig für Gebäude gem. § 74 Abs.1 Ziff.5 DMBG			
Altbestand: 60 v.H. vom EW	24 000,-		
AfA: 1 v.H. f. 12,5 Jahre	3 000,-	21 000,-	
Scheune, 1.1.1958 fertig			
Herstellungskosten	30 000,-		
AfA: 2 v.H. für 3 Jahre	1 800,-	28 200,-	
Totes Inventar (Altbestand v. 21.6.1948) nach § 75 Abs.3 Ziff.4a DMBG 16 v.H. vom EW	6 400,-		
ab: Untergegangene Hälfte	3 200,-		
bei Veräußerung vorhanden	3 200,-		
ab: AfA 5 v.H. für 12,5 Jahre	2 000,-	1 200,-	
Mähdrescher, angeschafft am 1.6.1960	40 000,-		
AfA 1 Jahr 5 v.H.	2 000,-	38 000,-	
Bulldog m. Maschinensatz, angeschafft am 1.1.1958	80 000,-		
AfA 3 Jahre 5 v.H.	12 000,-	68 000,-	
Lebendes Inventar:			
Kein Altbestand, 20 Stück Rindvieh, Durchschnittswert je 600,- DM		12 000,-	
Vorräte, bewertet zum Tagespreis		2 000,-	
Holz auf dem Stamm, Erlösanteil (angenommen)		5 000,-	175 000,-
Begünstigt zu versteuernder Veräußerungsgewinn			94 600,-

[1]) Vgl.: Krill, E.: Die Besteuerung der Veräußerungsgewinne von Land- und Forstwirten, in: NWB Fach 3d, Abt.1 S.73

Auf Grund der zahlreichen groben Schätzungen kann ein solches Ergebnis recht ungenau werden. Deshalb verfährt die Finanzverwaltung im allgemeinen nicht kleinlich beim Ansatz der Wirtschaftsgüter.

Eine wesentliche Vereinfachung ergibt sich, wenn der Veräußerer den Betrieb nach dem 20. 6. 1948 erworben hat, da die Anfangswerte in DM durch die Aufteilung beim Erwerb bereits festliegen und nur noch der Fortentwicklung bis zum Veräußerungstag bedürfen.

Die Berechnung des Veräußerungsgewinnes bei der Veräußerung von Teilbetrieben folgt den gleichen Grundsätzen. Der Erlös für den Teilbetrieb, vermindert um die Veräußerungskosten, wird verglichen mit dem fiktiven Buchwert.

Die Veräußerung forstwirtschaftlicher Betriebe und Teilbetriebe wird nach Abschn. 131 Abs. 6 EStR 1961 wie folgt besteuert: Zunächst wird der Erlös aufgeteilt in Grund und Boden (steuerfrei) und das stehende Holz (steuerpflichtig). Als Anhaltspunkte gelten die erzielten Holzpreise und Bodenpreise in der betreffenden Gegend. Der nach Abschn. 131 Abs. 6 EStR zu ermittelnde Veräußerungsgewinn ist nach § 34 Abs. 1 EStG steuerbegünstigt, während bei Zwangsveräußerungen oder bei Verzicht auf einen Bestandsvergleich die Steuersätze des Abschn. 132 Abs. 3 EStR, des § 34b EStG oder des Abschn. 211 Abs. 3 EStR in Betracht kommen.

d') Steuerermäßigungen für Veräußerungsgewinne

Um den einmalig anfallenden Veräußerungsgewinn nicht zu hoch zu belasten, hat der Gesetzgeber eine Reihe von Steuerermäßigungen eingeführt.

Nach § 14 Abs. 3 EStG wird die Einkommensteuer vom Veräußerungsgewinn auf Antrag ermäßigt oder erlassen, wenn der Steuerpflichtige den veräußerten Betrieb oder Teilbetrieb innerhalb der letzten drei Jahre vor der Veräußerung erworben und infolge des Erwerbs Erbschaftsteuer entrichtet hat. Abschn. 133 EStR 1961 weist jedoch ausdrücklich darauf hin, daß ein solcher Billigkeitserlaß nicht stattfinden kann, wenn der Einheitswert des veräußerten Betriebs unter dem "Buchwert" am Erwerbstag lag. In diesem Fall sind nämlich die stillen Reserven, die zum Veräußerungsgewinn geführt haben, schon beim Erwerb vorhanden gewesen, ohne durch die Erbschaftsteuer, die sich nach dem niedrigeren Einheitswert richtet, erfaßt zu werden.

Durch § 14 Abs. 2 EStG wird festgelegt, daß eine Steuerpflicht für Veräußerungsgewinne nur eintritt, wenn sie bei der Veräußerung des ganzen Betriebes den Betrag von 10 000,- DM und bei Veräußerung eines Teilbetriebes den entsprechenden Teil von 10 000,- DM übersteigt. Wird beispielsweise ein Gewinn von 15 000,- DM erzielt, so ist der ganze Veräußerungsgewinn steuerpflichtig.

Wird nur ein Teilbetrieb veräußert, so muß zur Feststellung der anteiligen Freigrenze auch vom Restbetrieb ein Veräußerungswert ermittelt und dieser zum Erlös

des Teils ins Verhältnis gesetzt werden. Erfolgt im nächsten Jahr wiederum eine Veräußerung eines Teilbetriebes, so wird die Freigrenze noch einmal gewährt. Dies gilt jedoch nicht bei der planmäßigen Veräußerung von einzelnen Betriebsteilen, da dann nur laufender Gewinn und kein Veräußerungsgewinn nach § 14 EStG vorliegt.

Da der Veräußerungsgewinn des § 14 EStG unter die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft fällt, kann auch der Freibetrag von 1 000,- DM des § 13 Abs. 3 EStG in Anspruch genommen werden, wenn die übrigen Voraussetzungen vorliegen.

Sonstige Vergünstigungen können sich ergeben aus Abs. 4 der Verwaltungsanordnung über die einkommensteuerliche Behandlung der Einkünfte aus der Inanspruchnahme von land- und forstwirtschaftlichem Grundbesitz im Zusammenhang mit den alliierten Truppen [1], aus dem RdF Erlaß vom 23.7.1938 [2] beim Wechsel im Besitz von land- und forstwirtschaftlichen Betrieben oder Betriebsteilen hinsichtlich des Feldinventars, der stehenden Ernte und der Entschädigung für Wirtschaftserschwernisse [3], aus den Ländererlassen hinsichtlich der Veräußerungsgewinne, die bei der Durchführung der Bodenreform-Landabgabe entstehen [4], und aus der Rechtsprechung über Rücklagen für Ersatzbeschaffung bei Ausscheiden von Wirtschaftsgütern infolge drohenden behördlichen Eingriffs (Abschn. 132 Abs. 4 EStR 1961 in Verbindung mit Abschnitt 35 EStR 1961 [5]).

Eine weitere Vergünstigung stellt die Besteuerung der Veräußerungsgewinne nach dem ermäßigten Steuersatz gemäß § 34 EStG dar. Hiernach kommt ein Steuersatz von 10 - 30 v.H., nach Abschnitt 198 EStR 1961 in der Regel der halbe durchschnittliche Steuersatz, zur Anwendung. Enthalten die Veräußerungsgewinne auch außerordentliche Waldnutzungen oder Kalamitätsnutzungen, so können für diesen Teil die höheren Tarifermäßigungen des § 34 Abs. 3 EStG beansprucht werden.

cc) Die Gewinnermittlung bei Neugründung oder Übernahme eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes

Wird ein land- und forstwirtschaftlicher Betrieb neu gegründet, erworben oder übergeben, und ist der neue Eigentümer nach den Vorschriften der AO zunächst nicht

---

1) BStBl I 1953, S. 45 und Anlage 16 zu Abschn. 132 Abs. 2 EStR 1961
2) RStBl 1938, S. 721
3) Vgl.: Abschn. 131 Abs. 3 letzter Satz EStR 1961
4) Vgl.: für NRW, Erl. vom 29.8.1952, BStBl II 1952, S. 124; für Schleswig-Holstein, Erl. vom 24.11.1952, BStBl II 1952, S. 131; für Hessen, Erl. vom 4.12.1952, BStBl II 1952, S. 141; für Rhld.-Pf., Erl. vom 15.1.1953, BStBl II 1953, S. 11 und für Baden-Württemberg, Erl. v. 20.2.1953, BStBl II 1953, S. 37
5) Vgl. die Ausführungen auf S. 125 ff

zur Buchführung verpflichtet und werden auch keine ordnungsmäßigen Bücher geführt, so erhebt sich die Frage, ob der Gewinn aus Land- und Forstwirtschaft in den ersten Jahren nach der Übernahme nach den Vorschriften der VOL ermittelt werden kann [1].

Voraussetzung für die Anwendung der VOL ist unter anderem, daß der Umsatz die von den Finanzbehörden bestimmte Grenze von 40 000,- DM nicht übersteigt. Maßgebend für die Ermittlung der Umsatzgrenze ist der Umsatz des Kalenderjahres, das dem Beginn des landwirtschaftlichen Wirtschaftsjahres vorangeht (Abschn. 127 Abs. 1 Ziff. 1 EStR 1961). Diese Vorschrift scheidet jedoch bei einer Betriebsübernahme aus, da es in diesem Fall an einem dem Beginn des landwirtschaftlichen Wirtschaftsjahres vorangehenden Kalenderjahr mangelt. Es ist jedoch nicht zulässig, hieraus zu schließen, daß in den ersten beiden Wirtschaftsjahren die VOL Anwendung finden müsse, da erst dem dritten Wirtschaftsjahr ein Kalenderjahr vorangeht, in welchem ein höherer Umsatz als 40 000,- DM erzielt werden kann.

Die OFD Hannover [3] hatte angeordnet, daß in Fällen, in denen der Steuerpflichtige den Betrieb nicht während des ganzen Wirtschaftsjahres bewirtschaftet hat, der im verkürzten Zeitraum erzielte Umsatz auf ein Jahresergebnis umgerechnet werden soll. Demgegenüber entschied das Finanzgericht Hannover [4], daß ein neubeginnender Landwirt im ersten Wirtschaftsjahr dann nach der VOL zu veranlagen ist, wenn sein Umsatz in diesem ersten Wirtschaftsjahr die nach § 1 Ziff. 3 VOL festgesetzte Umsatzgrenze nicht übersteigt und die übrigen Voraussetzungen des § 1 VOL gegeben sind.

In einem amtlich nicht veröffentlichten Urteil [5] vertritt der Bundesfinanzhof die Auffassung, daß in den Fällen, in denen es für die Art der Gewinnermittlung nur noch auf das Unter- oder Überschreiten der Umsatzgrenze ankommt, in den ersten Wirtschaftsjahren nach der Betriebsübernahme auf den Umsatz des Wirtschaftsjahres zurückgegriffen werden muß, für das die Gewinnermittlung zu erfolgen hat. Eine Umrechnung des Umsatzes eines Rumpfwirtschaftsjahres auf einen Zeitraum von 12 Monaten kommt demnach nicht in Betracht, da auch der Umsatz des Rechtsvorgängers für die Frage des Beginns der Buchführungspflicht unerheblich ist [6].

---

1) Vgl. hierzu: Von wann ab ist der Gewinn des Landwirts nicht mehr nach der VOL zu ermitteln, in: FR 1956, S. 70

2) Vgl.: Hügel, R.: Gewinnermittlungsarten bei Neugründung oder Übernahme eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs, in: InfL 1960, S. 263

3) OFD Hannover vom 6. 12. 1956, zitiert bei Hügel; vgl. Fußnote 2

4) FG Hannover vom 28. 4. 1959, InfL 1959, S. 270

5) BFH vom 17. 12. 1959 (IV 376/56), in: Steuerrechtsprechung in Karteiform, zu § 161 AO R 5

6) Vgl. auch: Hügel, R., der auf S. 264 a. a. O. ein Zahlenbeispiel bringt, und BFH vom 9. 5. 1957, BStBl III 1957, S. 291

Kann der Gewinn aufgrund der oben geschilderten Voraussetzungen nach der VOL ermittelt werden, so hat bei Übergabe eines Hofes sowohl der Übergeber als auch der Übernehmer die Gewinnanteile zu versteuern, die auf seine Besitzzeit im Übergangsjahr entfallen. Das gilt auch für die nach § 10 VOL für mehrere Jahre veranlagten Landwirte. Hinsichtlich des für den Übernehmer entstehenden Rumpfwirtschaftsjahres ist der Gewinn zunächst als Jahresgewinn unter Zugrundelegung der zu Beginn des Rumpfwirtschaftsjahres maßgeblichen Verhältnisse zu ermitteln und mit dem auf das Übergabejahr entfallenden Teil anzusetzen.

Beispiel [1]:

Der Hof wird am 1.9.1960 vom Vater an den Sohn übergeben.

		Übergeber DM		Übernehmer DM
Maßgebender EW		36 000,-		36 000,-
Grundbetrag (1/12 des EW)		3 000,-		3 000,-
Wert der Arbeitsleistung				
Betriebsinhaber	1 800,-		1 800,-	
Ehefrau	600,-		600,-	
Sohn	500,-		-,-	
Tochter	400,-	3 300,-	-,--	2 400,-
				5 400,-
Altenteilslasten				800,-
Nachhaltiger jährlicher Gewinn		6 300,-		4 600,-

		Übergeber DM	Übernehmer DM
Veranlagung für den VZ 1960			
Anteiliger Gewinn des Wj 1959/60 6/12 von 6 300,-		3 150,-	-,-
Anteiliger Gewinn des Wj 1960/61 2/12 von 6 300,-		1 050,-	-,-
Anteiliger Gewinn des Wj 1960/61 4/12 von 4 600,-		-,-	1 533,-
Altenteil: 4/12 von 800,-	266,-		
ab: Werbungskostenpauschbetrag	564,-	-,--	-,-
Gesamtbetrag der Einkünfte		4 200,-	1 533,-

1) Vgl.: OFD Stuttgart, in: DStZ (B) 1956, S. 93

Übertrag:	DM	DM
Gesamtbetrag der Einkünfte	4 200, -	1 533, -
Landwirtschaftlicher Freibetrag	1 000, -	1 000, -
zu versteuerndes Einkommen ohne Berücksichtigung der Sonderausgaben	3 200, -	533, -

In diesem Zusammenhang ist noch von Interesse, wie verfahren wird, wenn in Hofübernahmeverträgen, Testamenten oder Erbauseinandersetzungsverträgen den Eltern oder weichenden Miterben ein obligatorisches Recht zum Schlagen des Holzes auf bestimmten Waldparzellen eingeräumt wird. Da solche Ernterechte dem Berechtigten kein Eigentum verschaffen, liegt auch kein forstwirtschaftlicher Betrieb, notwendige Voraussetzung für die Annahme forstwirtschaftlicher Einkünfte, vor [1].

Bei dem Hofübernehmer dagegen liegt im Zeitpunkt der Ausübung des Schlagrechts eine Privatentnahme vor [2].

Wird der Gewinn für forstwirtschaftliche Flächen des VOL-Landwirts nach § 8 Abs. 2 VOL ermittelt, so ist der Einnahmeüberschuß um den Teilwert des herausgegebenen Holzes zu erhöhen [3]. Fällt der VOL-Landwirt nicht unter § 8 Abs. 2 VOL, so ist der Gewinn aus den forstwirtschaftlich genutzten Grundstücksflächen bis zum Wj 1957/58 im Durchschnitt abgegolten [4]. Vom Wirtschaftsjahr 1958/59 an ist in diesen Fällen auf Grund des BFH-Urteils vom 20. 2. 1958 [5] ein Gewinnzuschlag nach § 9 Abs. 2 VOL vorzunehmen, wenn eine außerordentliche Holznutzung vorliegt, und der Gewinn daraus den Betrag von 4 000, - DM übersteigt (Abschn. 129 EStR 1961).

Eine andere Beurteilung ist vorzunehmen, wenn vereinbart wurde, daß Eltern oder Miterben des Hofübernehmers bestimmte Waldgrundstücke auf eigene Kosten bewirtschaften. Die Nutzung führt hier bei den Berechtigten unmittelbar zu eigenen Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, da dieses Recht den Berechtigten den Besitz an dem Waldgrundstück verschafft. Beim Hofübernehmer liegen demnach für diese Flächen keine Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft vor [6].

---

1) BFH vom 28. 8. 1952, BStBl III 1952, S. 268
2) Die Privatentnahme wird mit dem Teilwert des stehenden Holzes im Zeitpunkt der Fällung bewertet. Schlägt dagegen der Hofübernehmer das Holz für den Berechtigten, so erfolgt die Bewertung mit dem Teilwert des geschlagenen Holzes.
3) Vgl.: OFD Stuttgart vom 6. 8. 1957, DStZ (B) 1957, S. 408
4) BFH vom 10. 6. 1954, BStBl III 1954, S. 231
5) BFH vom 20. 2. 1958, BStBl III 1958, S. 131
6) Vgl.: Stegmaier, H.: Holznutzung und Hofübergaben im Steuerrecht, in: FR 1960, S. 602

d) Sonderfälle im Zusammenhang mit der Durchschnittsbesteuerung

aa) Der Vermögensvergleich bei VOL-Landwirten

Beim Vermögensvergleich handelt es sich um eine Vermögenszuwachsrechnung, bei der erfaßt werden darf, was der Einkommensteuer unterliegt. Dabei ist eine Werterhöhung des Grund und Bodens als steuerfreie Einnahme auszuscheiden. Bei Gebäuden und Maschinen finden nur der Herstellungsaufwand und die entsprechenden Abschreibungen Berücksichtigung.

Zur Nachprüfung der Ertragsteuern stellt der Vermögensvergleich ein wirksames Mittel dar. Auch bei nichtbuchführenden VOL-Landwirten werden von der Finanzverwaltung Vermögenszuwachsrechnungen angestellt. Die hierdurch gewonnenen Ergebnisse stehen meist nicht in Einklang mit dem nach der VOL berechneten Gewinn, da sie weitaus höhere Erträge ergeben. Es ist nun fraglich, ob aufgrund eines Vermögensvergleiches ein Zuschlag nach § 9 Abs. 2 VOL vorgenommen werden darf. Die Finanzverwaltung [1] und die Finanzgerichte [2] haben diese schwierigen Rechtsfragen zum Teil widersprechend beurteilt.

Theis [3] meint, daß nach formalrechtlicher Betrachtungsweise ein Zuschlag auf Grund einer Vermögenszuwachsrechnung nicht gerechtfertigt sei. Da jedoch beispielsweise von "Schwarzmarktpreisen" wesentlich höhere Gewinne als die Durchschnittsätze erzielt werden könnten, sei das ein Tatbestand, der vom Gesetzgeber nicht hätte vorausgesehen werden können; hier sei also eine Lücke im Gesetz, die durch freie Auslegung geschlossen werden müsse. Das Ziel dieser freien Auslegung müsse sein, alle außerordentlichen oder nicht normalen Erträge im Weg des Zuschlags zu erfassen. Dieser Auffassung ist zu widersprechen. Um sie zu widerlegen, muß zunächst näher auf den Charakter der VOL eingegangen werden. Die Durchschnittsbesteuerung nach der VOL stellt sowohl für die Finanzverwaltung als auch für die Steuerpflichtigen nicht nur eine Berechtigung, sondern auch einen Z w a n g dar. Das bedeutet, daß die Finanzverwaltung mit der Begründung, die VOL ergebe ein niedrigeres Einkommen als der Steuerpflichtige erzielt habe, der Besteuerung außerhalb des Rahmens der VOL k e i n höheres Einkommen zugrunde legen kann. Auch § 7 VOL (Zuschläge für nachhaltige Betriebseinnahmen, die bei Feststellung des EW nicht oder nach den tatsächlichen Verhältnissen nicht hinreichend berücksichtigt worden sind) erlaubt nicht, einen festgestellten Vermö-

---

1) Vgl.: OFD Hannover, in: DStZ (B) 1950, S. 563

2) Vgl.: FG Stuttgart vom 24. 3. 1950, StW 1950, S. 52; FG Niedersachsen vom 13. 7. 1950, DStZ (B) 1950, S. 52 und BFH vom 22. 8. 1951, BStBl III 1951, S. 183

3) Vgl.: Theis, J.: Vermögensvergleich und Durchschnittsbesteuerung bei nichtbuchführenden Landwirten, in: FR 1947, S. 96

genszuwachs ohne weiteres durch Zuschläge zu erfassen, da eine Nachhaltigkeit der erzielten Einnahmen kaum nachweisbar ist.

Wesentlich weiter geht die Bestimmung des § 9 Abs. 2 VOL, da sie nur "nichtnachhaltige" Betriebseinnahmen mit Gewinnen über 300, - DM jährlich verlangt, um einen Sonderzuschlag zu begründen. Hieraus schließt Krill: "Diese weite Fassung gibt in der Regel dem Finanzamt die Möglichkeit, den größten Teil des festgestellten Vermögenszuwachses durch Sonderzuschläge zu erfassen, weil nur geprüft zu werden braucht, ob 'nichtnachhaltige Betriebseinnahmen' vorlagen" [1].

Für Krill ergibt sich demnach die Möglichkeit, außer den durch Überpreise erzielten Gewinnen auch alle sonstigen nichtnachhaltigen landwirtschaftlichen Einnahmen durch Sonderzuschläge nach § 9 Abs. 2 VOL zu erfassen. Dieser Auffassung hat sich die Finanzverwaltung zum Teil mit der Einschränkung angeschlossen, daß die Einwände der Steuerpflichtigen, sie hätten die höheren Gewinne erzielt durch unterbliebene Instandsetzungen, unterlassene Betriebsausgaben, intensive Bewirtschaftung und dergleichen, durch einen fiktiven Abgeltungsbetrag berücksichtigt werden [2].

Im Beispiel werden also von den in Wirklichkeit erzielten Einkünften 2 500, - DM steuerlich nicht erfaßt [3].

---

1) Krill, E.: a. a. O., S. 151

2) Beispiel:

EW 36 000, - DM 1/12	3 000, - DM
+ Wert der Arbeitsleistung	2 300, - DM
+ vereinnahmte Pachtzinsen	700, - DM
	6 000, - DM
abzüglich:	
gezahlte Pachtzinsen	1 000, - DM
Nach der VOL ergibt sich also	5 000, - DM
Dazu Erhöhung (50 %) für fiktiven Abgeltungsbetrag	2 500, - DM
Abgegolten durch VOL-Besteuerung	7 500, - DM
Laut Vermögensvergleich tatsächlich ermittelte Einkünfte	12 000, - DM
Unterschied = Sonderzuschlag nach § 9 Abs. 2 VOL	4 500, - DM
Zu versteuern sind:	
Laut VOL	5 000, - DM
Dazu Sonderzuschlag nach § 9 Abs. 2 VOL	4 500, - DM
Landwirtschaftliche Einkünfte	9 500, - DM

3) Vgl.: LFA Württemberg, StuW 1950, S. 53

Dieser Auswertung des Vermögensvergleichs kann jedoch nicht uneingeschränkt zugestimmt werden. Zwar ist ein Vermögensvergleich auch bei Gewinnermittlung nach der VOL zulässig, um Anhaltspunkte für die Höhe nachhaltiger oder nicht nachhaltiger besonderer Betriebseinnahmen (§ 7 und § 9 Abs. 2 VOL) zu gewinnen. Es müssen aber für die Gewinnverprobung durch Vermögensvergleich objektive Betriebsmerkmale im Sinne des § 9 Abs. 2 VOL festgestellt sein, die Zuschläge rechtfertigen. "Aus dem Vermögensvergleich allein lassen sich solche Betriebsmerkmale nicht beweisen, weil eine konkrete Feststellung im Interesse der Rechtssicherheit und der Gleichmäßigkeit der Besteuerung unerläßlich ist" [1].

Krill [2] stützt seine Auffassung auch auf das Urteil des Bundesfinanzhofs vom 22. 8. 1951 [3], in welchem eine Ausweitung der Voraussetzungen für die Anwendung von Zuschlägen auch auf konjunkturelle Sonderentwicklungen vorgenommen wird, so daß insoweit objektive Betriebsmerkmale nicht festgestellt werden müssen. Hierzu ist zu bemerken, daß es sich um eine Entscheidung für die Zeit vor der Währungsumstellung handelt. In diesem Zeitraum waren überhöhte Preise selbstverständlich, so daß ein Vermögensvergleich genügend Beweiskraft für die Höhe besonderer Betriebseinnahmen bildete, da für deren Vorliegen bereits der Anscheinsbeweis sprach. Dies gilt jedoch nicht mehr für die Zeit nach der Währungsumstellung, da diese Ansicht das Prinzip der VOL aufheben und den Durchschnittsätzen den Charakter von Richtsätzen geben würde, deren Richtigkeit jederzeit durch einen Vermögensvergleich widerlegt werden könnte.

In diesem Sinn führt auch der Bundesfinanzhof in seinem Urteil vom 12. 2. 1953 [4] in welchem er seine für die Zeit vor der Währungsumstellung geäußerte Ansicht aufgibt, folgendes aus: "Abgesehen davon, daß ein auf einem Vermögensvergleich beruhender Vermögenszuwachs an sich bei nichtbuchführenden Landwirten bereits in sehr beschränktem Maße und nur mit großer Vorsicht verwendbar ist, so kann ein Abweichen von den Durchschnittsätzen nur dann als berechtigt anerkannt werden, wenn ungewöhnliche, auf objektiven Merkmalen des Betriebs beruhende Verhältnisse vorliegen, nicht aber dann, wenn die erzielten Erträge auf eine besonders gute, auf der persönlichen Tuchtigkeit des Betriebsinhabers beruhende Wirtschaftsweise zurückzuführen sind."

Obwohl vom Bundesfinanzhof nur ein Zuschlag nach § 7 VOL beurteilt worden ist, müssen diese Ausführungen auch für Sonderzuschläge nach § 9 Abs. 2 VOL beachtet werden. Hiermit sind auch die Ausführungen von Theis [5] widerlegt, der eine

---

1) FG Rheinland-Pfalz vom 8. 2. 1959, InfL 1959, S. 169

2) Vgl. S. 123

3) Vgl.: Fußnote 2 zu Seite 122

4) nicht veröffentlicht; zitiert bei Krill, NWB Fach 3d, Abteilung 1, S. 30

5) Vgl. die Ausführungen auf S. 122 f

freie Auslegung der Bestimmungen der VOL fordert. Außerdem würde eine freie Auslegung eine erhebliche Rechtsunsicherheit hervorrufen, was nicht im Sinne des Gesetzgebers liegen kann.

Zusammenfassend ist also festzustellen, daß heute ein Vermögenszuwachs in den meisten Fällen darauf zurückzuführen ist, daß die Besteuerung nach Durchschnittsätzen für die deutsche Landwirtschaft außerordentlich günstig ist. Daraus ergibt sich, daß der Vermögenszuwachs fast immer eine einwandfreie Erklärung hat, so daß Zuschläge infolge eines Vermögensvergleichs dem Charakter der VOL widersprechen.

Ausgenommen hiervon sind die bereits erläuterten Fälle der §§ 7 und 9 Abs. 2 VOL.

bb) Die Rücklage für Ersatzbeschaffung im Rahmen der Durchschnittsbesteuerung

Wird ein Wirtschaftsgut, welches stille Rücklagen enthält, veräußert, so ist der Erlös hierfür höher als der Buchwert. Scheidet das Wirtschaftsgut gegen den Willen eines Betriebsinhabers infolge höherer Gewalt oder Zwang aus, und wird hierfür eine Entschädigung gewährt, so soll eine Versteuerung der stillen Rücklage nach der Rechtsprechung [1] und der Verwaltungsübung [2] im allgemeinen nicht stattfinden.

In diesen Fällen dürfen die stillen Rücklagen auf ein Ersatzwirtschaftsgut übertragen werden.

Da Abschnitt 35 EStR 1961 VOL-Landwirte nicht erwähnt, und die Durchschnittsbesteuerung keine Buchwerte kennt, ist die Anwendung dieser Bestimmung im Rahmen der Durchschnittsbesteuerung nicht ohne weiteres möglich. Es erhebt sich deshalb die Frage, wie derartige Veräußerungsgewinne bei diesen Steuerpflichtigen zu behandeln sind, da auch bei der Gewinnermittlung nach der VOL stille Reserven auf der Grundlage des § 9 Abs. 2 VOL besteuert werden [3].

Da nicht die gesamte Entschädigung dem Gewinn hinzuzurechnen ist, sondern nur die durch die Veräußerung aufgelöste stille Rücklage, ist es erforderlich, zunächst einen fiktiven Buchwert für das ausgeschiedene Wirtschaftsgut im Schätzungswege zu ermitteln, und ihn von der Entschädigung in Abzug zu bringen. Es kann nicht zweifelhaft sein, daß die sich hierbei ergebenden stillen Reserven aus Gründen der Gleichmäßigkeit der Besteuerung unter den gleichen Voraussetzungen wie bei

---

1) RFH vom 3. 5. 1944, RStBl 1944, S. 619

2) Vgl.: Abschn. 35 EStR 1961 und: Neue steuerliche Erleichterungen bei der Bekämpfung der Rindertuberkulose, in: InfL 1955, S. 312

3) BFH vom 12. 4. 1956, BStBl III 1956, S. 164

buchführenden Land- und Forstwirten steuerfrei sind. Eine Übertragung auf das Ersatzwirtschaftsgut ist jedoch bei der Gewinnermittlung nach der VOL nicht möglich. Das ist insofern von Vorteil, als die auf das Ersatzwirtschaftsgut zu übertragende steuerfreie Rücklage bei den anderen Steuerpflichtigen zu einem niedrigeren Ausgangswert für die Bemessung der normalen Abschreibung führt.

Aber auch bei VOL-Landwirten kann die steuerfreie Rücklage für die Zukunft nicht einfach unbeachtet bleiben. Sie ist im Falle der Veräußerung des Betriebs oder bei einem späteren Übergang zur Buchführung in der Weise zu berücksichtigen, daß sie bei der in diesen Fällen erforderlichen Ermittlung des Buchwertes vom Ausgangswert abzusetzen ist.

Beispiel [1]:
Ein im Wirtschaftsjahr 1953/54 mit einem Herstellungsaufwand von 30 000,- DM fertiggestelltes Gebäude scheidet im Wirtschaftsjahr 1958/59 gegen eine Entschädigung von 55 000,- DM aus dem Betriebsvermögen aus. Im Wirtschaftsjahr 1956/57 ist ein bilanzmäßig zu aktivierender Herstellungsaufwand von 5 000,- DM entstanden. Der Sonderzuschlag nach § 9 Abs. 2 VOL errechnet sich ohne Anwendung der Rücklage für Ersatzbeschaffung wie folgt:

Herstellungskosten	30 000,- DM
Zusätzlicher Herstellungsaufwand	5 000,- DM
	35 000,- DM
AfA für drei Jahre je 1 v.H. von 30 000,- = 900,-	
AfA für drei Jahre je 1 v.H. von 35 000,- = 1 050,-	1 950,- DM
Buchwert im Zeitpunkt des Ausscheidens	33 050,- DM
Entschädigung	55 000,- DM
Sonderzuschlag	21 950,- DM

Unterstellt man, daß bis zum Ablauf des Wirtschaftsjahres 1958/59 ein Ersatzgebäude mit einem Herstellungsaufwand von 40 000,- DM hergestellt worden ist, also ein Sonderzuschlag nach § 9 Abs. 2 VOL entfällt, und daß der Steuerpflichtige vom Beginn des Wirtschaftsjahres an zur ordnungsmäßigen Buchführung übergeht, so ist das neue Gebäude mit einem Wert von 18 050,- DM (Herstellungsaufwand 40 000,- DM abzüglich stille Rücklage von 21 950,- DM) in der Eröffnungsbilanz anzusetzen.

---

1) Vgl.: Bohle: Steuerfreie Rücklage für Ersatzbeschaffung bei VOL-Landwirten, in: InfL 1959, S. 371

Dieser Handhabung steht auch Abschnitt 35 Abs. 8 EStR 1961 nicht entgegen, der bestimmt, daß das zwangsweise Ausscheiden von Wirtschaftsgütern und die damit in Zusammenhang stehende Entschadigungszahlung nicht zu berücksichtigen ist, wenn der Gewinn regelmäßig nach Richtsätzen ermittelt wird. Dies geschieht ohne Rücksicht darauf, ob eine Ersatzbeschaffung vorgenommen bzw. geplant ist oder nicht, da diese Regelung mit der Rechtsprechung zur Frage der Realisierung von stillen Reserven bei VOL-Landwirten nicht zu vereinbaren wäre.

Auch bei der Gewinnermittlung nach VOL führt also die Veräußerung von Wirtschaftsgütern im allgemeinen zur Auflösung stiller Rücklagen, was durch Sonderzuschläge nach § 9 Abs. 2 VOL zu berücksichtigen ist, wenn nicht die Voraussetzungen des Abschnitt 35 EStR 1961 vorliegen.

cc) Der Übergang von der Besteuerung nach der VOL zur Buchführung

Nichtbuchführende, bisher nach der VOL veranlagte Land- und Forstwirte, die entweder durch Überschreiten der Grenzen nach §161 Abs. 1 AO buchführungspflichtig geworden sind oder freiwillig ordnungsmäßige Bücher führen, können nur zu Beginn eines Wirtschaftsjahres zur Buchführung und damit zur Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich nach § 4 Abs. 1 EStG übergehen. Die einzelnen Wirtschaftsgüter müssen dann mit den Werten angesetzt werden, mit denen sie zu Buch stehen würden, wenn von Anfang an eine Buchführung mit Bestandsvergleich vorhanden gewesen wäre.

Maßgebend sind also in der Regel die tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungswerte, vermindert um die Absetzungen für Abnutzung [1]. Sind die Güter vor dem 21. 6. 1948 angeschafft oder hergestellt worden, so sind höchstens die Werte anzusetzen, die sich bei sinngemäßer Anwendung der Bewertungsgrundsätze des DMBG ergeben [2].

Obwohl dieses Verfahren einer Reihe von Schwierigkeiten begegnet, läßt es sich doch nicht umgehen.

Eine Gewinnberichtigung, welche beim Übergang von der Einnahmeüberschußrechnung zum Bestandsvergleich oder zur Richtsatzschätzung und beim Übergang von der Richtsatzschätzung zur Einnahmeüberschußrechnung stattfindet (Abschn. 19 Abs. 1 EStR 1961), kommt beim Übergang von der Besteuerung nach Durchschnittsätzen zur Buchführung mit Bestandsvergleich nach § 4 Abs. 1 EStG nicht in Betracht. Denn mit den Durchschnittsätzen wird bereits ein Gewinn ermittelt, der dem Gewinn im Sinne des § 4 Abs. 1 EStG und nicht dem Gewinn im Sinne des § 4 Abs. 3 EStG entspricht.

---

1) Vgl. auch: RFH vom 17. 2. 1932, RStBl 1932, S. 400

2) Vgl. die Ausführungen auf S. 114 ff

Nach dem Wechsel in der Gewinnermittlungsart sind die nach der Durchschnittsbesteuerung festgesetzten Steuerbeträge noch so lange zu entrichten (allerdings nicht als endgültige Steuerbeträge, sondern als Vorauszahlungen), bis der auf Grund der Buchführung ermittelte Gewinn aus Land- und Forstwirtschaft die Bemessungsgrundlage für die zu leistenden Einkommensteuervorauszahlungen darstellt.

e) Billigkeitsmaßnahmen bei Vorliegen außergewöhnlicher Umstände

Liegen besondere Umstände vor, welche die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen nur für einzelne Jahre wesentlich beeinträchtigen, so werden sie nach § 10 Abs. 3 VOL in Verbindung mit § 33 EStG auf Antrag hin berücksichtigt. Die Tarifvorschrift des § 33 EStG ist insofern eine Billigkeitsvorschrift, als durch ihre Anwendung Härten der Einkommensbesteuerung in bestimmten Fällen vermieden werden sollen.

Ein Abzug von außergewöhnlichen Belastungen setzt voraus:

1. Größere Aufwendungen als der überwiegenden Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommens- und Vermögensverhältnisse und gleichen Familienstandes erwachsen,
2. Zwangsläufigkeit der Aufwendungen und
3. Übersteigen der zumutbaren Eigenbelastung.

Ferner dürfen die Aufwendungen nicht zu den Betriebsausgaben, Werbungskosten oder Sonderausgaben gehören.

Bei nichtbuchführenden Land- und Forstwirten sind vor allem Krankheit, Todesfälle und Unglücksfälle, aber auch Hagelschlag, Überschwemmung, Brandunglück, Frostschäden und dergleichen von Bedeutung. Es muß sich jedoch um einen Einzelfall handeln, da beispielsweise bei Seuchen § 11 VOL eingreift, wenn mehrere Land- und Forstwirte betroffen sind.

Im übrigen gelten auch für VOL-Landwirte die allgemeinen Bestimmungen, weshalb sich eine ausführliche Erläuterung erübrigt.

Belasten außergewöhnliche Umstände wie Mißernten, Viehseuchen und sonstige Schäden durch höhere Gewalt den Gewinn in einzelnen Jahren, so kann die Steuer ganz oder teilweise erlassen werden.

Die Rechtsquellen für einen Erlaß sind § 11 VOL, § 131 AO und die Rechtsprechung der obersten Steuergerichte.

Der Erlaß ist eine Billigkeitsmaßnahme. Das bedeutet, daß immer Voraussetzung ist, daß die Einziehung der Steuer nach Lage des einzelnen Falles unbillig wä-

re [1], und ein Ausnahmefall vorliegt. Ein Ausnahmefall ist gegeben

"bei Gewerbetreibenden und Landwirten, wenn durch die Ablehnung des Erlaßantrages die Fortführung des gewerblichen oder landwirtschaftlichen Betriebes erheblich gefährdet würde und
bei allen Steuerpflichtigen, wenn durch die Ablehnung des Erlaßantrages die Bestreitung des notwendigen Lebensunterhaltes für vorübergehend oder dauernd gefährdet würde" [2].

Die Unbilligkeit kann in der Person des Steuerpflichtigen selbst liegen [3]; es können aber auch sachliche Gründe einen Billigkeitserlaß verlangen [4].

Zuständig für Erlasse sind nach § 11 VOL die Oberfinanzpräsidenten oder die entsprechenden oberen Finanzbehörden, welche auch Richtlinien über den Umfang des Steuererlasses aufstellen können.

Lehnen die Behörden der Finanzverwaltung den Erlaß solcher Bestimmungen ab, so kann auch im Rechtsmittelverfahren keine Abhilfe geschaffen werden, da die Finanzgerichte nicht zuständig sind, solche Richtlinien zu ersetzen [5]. Ein Rechtsanspruch auf Erlaß besteht nicht [6].

Erläßt ein Finanzamt als untere Verwaltungsbehörde eine Erlaßverfügung, dann ist hiergegen die Beschwerde an die Oberfinanzdirektion als übergeordnete Behörde gegeben (§ 237 AO).

Gegen die Beschwerdeentscheidung der OFD ist die Klage nach Artikel 19 Abs. 4 GG an das Finanzgericht zulässig [7]. Gegen die Entscheidung des Finanzgerichts ist die Rechtsbeschwerde zu erheben.

Die Oberfinanzdirektionen waren in den letzten Jahren außerordentlich zurückhaltend in der Anerkennung allgemeiner Schäden. Nur vereinzelt werden außerordentliche Umstände anerkannt [8]. So hat beispielsweise die Oberfinanzdirektion Hannover verfügt, daß anzuerkennende Hochwasserschäden im Wj 1956/57 aus Verein-

---

1) Vgl.: Barske, K.: Reichsabgabenordnung, Stuttgart 1959, S. 48 und BFH vom 14.11.1957, BStBl 1958 III, S. 163
2) Rd. Erl. d. RdF vom 10.2.1934, RStBl 1934, S. 162
3) BFH vom 28.10.1958, BStBl 1959 III, S. 11
4) BFH vom 27. 3.1958, BStBl 1958 III, S. 248
5) BFH vom 5. 2.1953, BStBl 1953 III, S. 76
6) BFH vom 5. 2.1953, BStBl 1953 III, S. 76
7) BFH vom 17. 4.1951, BStBl 1951 III, S. 107
8) Vgl.: OFD Hannover vom 18.12.1957, InfL 1958, S. 26; OFD Hannover vom 3.10.1958, InfL 1958, S. 350 und OFD Köln vom 27.11.1956, DStZ (B) 1957, S. 79

fachungsgründen in voller Höhe bei der Veranlagung berücksichtigt werden [1].

Das Verfahren für einen Steuererlaß geht aus einer Verfügung der Oberfinanzdirektion Frankfurt hervor [2]. Hiernach werden die aufgetretenen Schäden von Kommissionen, die sich aus Vertretern der Berufsorganisationen, der Gemeinden und Kreise zusammensetzen, festgestellt. Die betroffenen Betriebe werden in Schadensgruppen eingeteilt. Für jede Schadensgruppe wird ein bestimmter Prozentsatz festgelegt, um den die Einkommensteuer gemäß § 11 VOL zu kürzen ist.

Sind beispielsweise Dürreschäden aufgetreten, so bilden Listen, in denen für einzelne Gemeinden Name und Anschrift der Landwirte angegeben sind, deren Anträge auf Futterbeschaffungsbeihilfen geprüft und befürwortet worden sind, die Grundlage für den Steuererlaß.

In vielen Fällen werden keine Steuererleichterungen gewährt, wenn sich die Ernteausfälle nicht einheitlich auf den ganzen OFD-Bezirk erstrecken, da die Ernteausfälle zum Teil durch den erhöhten Reinertrag gegenüber 1935 ausgeglichen werden.

Diese Regelung führt m.E. zu Unbilligkeiten gegenüber einzelnen Landwirten, selbst wenn die Durchschnittsbesteuerung für nichtbuchführende Landwirte zum Teil außerordentlich günstig ist.

Zu Recht werden jedoch gewisse Schwankungen in der Höhe des Gewinns, wie sie erfahrungsgemäß im Laufe der Jahre auftreten, nicht berücksichtigt, da nach der VOL der durchschnittlich nachhaltig erzielbare Reinertrag der Besteuerung zugrunde gelegt wird.

Bei der Ermittlung des Gewinns kommt eine Berucksichtigung der außerordentlichen Umstände nicht in Betracht.

f) Die zeitliche Anwendung der VOL

aa) Geltungsdauer und Wirkung der Gewinnermittlung

Eine wesentliche Vereinfachung des Veranlagungsverfahrens nach der VOL besteht darin, daß gemäß § 9 VOL der ermittelte Gewinn grundsätzlich für alle Wirtschaftsjahre zugrunde zu legen ist, für die derselbe Einheitswert maßgebend bleibt.

Ändert sich der nach § 3 Abs. 1 VOL maßgebende Einheitswert, so ist der Gewinn von Amts wegen neu zu ermitteln, und zwar für das Wirtschaftsjahr, dessen Beginn dem Zeitpunkt folgt, auf den der Einheitswert berichtigt oder fortgeschrieben ist.

---

1) Vgl.: OFD Hannover vom 18.4.1958, InfL 1958, S.199

2) OFD Frankfurt vom 27.4.1953, DStZ (B) 1953, S.227
Laut Auskunft der OFD München werden die Verfügungen meist nicht veröffentlicht, da sie nur für den internen Dienstgebrauch bestimmt sind.

Sind die Umstände, auf denen die Änderung des maßgebenden Einheitswertes beruht, bereits vor Beginn des Wirtschaftsjahres eingetreten, in das der bezeichnete Zeitpunkt fällt, so ist die neue Gewinnermittlung bereits für dieses Wirtschaftsjahr vorzunehmen.

Der Gewinn kann, falls sich der Einheitswert nicht geändert hat, nur herabgesetzt werden, wenn er sich nachhaltig und wesentlich (mindestens 300,- DM) ändert (§ 9 Abs. 1 VOL). Veränderungen, die zu einer Herabsetzung des Gewinns führen, werden nur auf Antrag berücksichtigt. Der Antrag ist bis zum Ablauf der Frist für die Abgabe der Steuererklärung zu stellen. Bei Fristversäumung kann Nachsicht gemäß den §§ 86 und 87 AO gewährt werden. Wird der Antrag abgelehnt, so ist das Berufungsverfahren gegeben. Sind die Normen der VOL vom Finanzamt richtig zugrunde gelegt worden, so sind Einwendungen gegen die Gewinnermittlung nicht möglich.

bb) Geltungsdauer der Steuerfestsetzung

Für Steuerpflichtige, die nur Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft oder neben diesen Einkünften solche von nicht mehr als 600,- DM beziehen, gilt nach § 10 VOL die Steuerfestsetzung grundsätzlich für alle Jahre, für die derselbe Gewinn maßgebend bleibt. Die zu entrichtenden Steuerbeträge sind auch keine Vorauszahlungen, sondern endgültige Steuerbeträge. Für Steuerpflichtige, die unter § 10 VOL fallen, gilt der Steuerbescheid grundsätzlich bis einschließlich des Kalenderjahres, das dem nächsten Hauptfeststellungszeitpunkt folgt. In der Zwischenzeit wird ein Steuerbescheid nur erteilt, wenn die Voraussetzungen des § 10 Abs. 2 oder 3 vorliegen. Danach wird bei gleichbleibendem Gewinn die Einkommensteuer nur dann neu festgesetzt, wenn Umstände eintreten, die eine höhere oder niedrigere Festsetzung auch für die folgenden Jahre begründen. Hier kommen vor allem Änderungen im Familienstand wie Heirat, Geburt oder Tod eines Kindes in Betracht. Nach dieser Vorschrift kann eine Änderung auch dann durchgeführt werden, wenn die neben dem land- und forstwirtschaftlichen Gewinn bezogenen Einkünfte von nicht mehr als 600,- DM sich erhöhen oder vermindern und der Steuerpflichtige dadurch in eine andere Einkommenstufe der Einkommensteuertabelle kommt.

Die Geltungsdauer der Steuerfestsetzung stimmt also nicht mit dem für die Hauptveranlagung zur Vermögensteuer maßgebenden Hauptveranlagungszeitraum überein. Eine zeitliche Begrenzung kann weder für die Geltungsdauer der Gewinnermittlung noch für die Geltungsdauer der Steuerfestsetzung vorgenommen werden [1].

---

1) Vgl.: OFD Köln vom 28.12.1953, InfL 1954, S. 41

g) Beurteilung und Möglichkeiten einer Reform der landwirtschaftlichen Durchschnittsätze

Die derzeitige Regelung der VOL findet weder bei der Finanzverwaltung noch bei der Landwirtschaft uneingeschränkt Beifall. Die Gründe freilich sind verschieden. Während die Finanzverwaltung der Auffassung ist, die nichtbuchführenden Landwirte seien steuerlich zu sehr begünstigt, erhebt die Landwirtschaft sowohl gegen eine Reihe von Einzelbestimmungen der VOL als auch gegen ihre Handhabung Einwendungen.

Die Bedenken der Finanzverwaltung würden zum großen Teil durch eine Anpassung der Einheitswerte an die heutigen Wertverhältnisse behoben. Die Kritik der Landwirtschaft an der Durchschnittsbesteuerung erstreckt sich vor allem auf die wachsende Rechtsunsicherheit, deren äußere Kennzeichen die immer umfangreicheren Erlasse und die vielen, zum Teil einander widersprechenden Urteile der Finanzgerichte sind. Sie wurde hervorgerufen durch die Praxis der Finanzverwaltung, welche seit der Währungsreform in steigendem Maße darauf ausging, die Steuerveranlagung von dem Grundgedanken der VOL, der Bemessung des Einkommens nach dem jeweils für die Einheitsbewertung maßgebenden nachhaltigen Ertrag zu lösen. Als Folgeerscheinung ergab sich, daß eine möglichst weitgehende Vereinfachung der Besteuerung immer illusorischer wurde. Diese Entwicklung war begünstigt durch die Bestimmungen der VOL selbst, durch welche das angestrebte Pauschalisierungsverfahren mehrfach durchbrochen wurde.

Eine automatische Durchbrechung erfährt das Pauschalisierungsverfahren dann, wenn das Einkommen den Betrag von 9 000,- DM übersteigt und damit Buchführungspflicht eintritt. Der nichtbuchführende Landwirt muß sich also dauernd davon überzeugen, ob sein Einkommen diese Grenze überschreitet, besonders da die Finanzverwaltung in Grenzfällen recht genau ist, was so weit führt, daß sie sich durch Betriebsprüfungen für die zurückliegenden fünf Jahre anhand eines sehr unzulänglichen Vermögensvergleiches bemüht, Grenzüberschreitungen nachzuweisen.

Die Bestimmung der VOL, wonach nachhaltige Erträge, die im Einheitswert nicht oder nicht genügend berücksichtigt werden, durch Zuschläge zu erfassen sind, stellt eine weitere Durchbrechung des Grundsatzes dar, daß der im Einheitsbewertungsverfahren ermittelte nachhaltige Ertrag mit dem steuerlichen Gewinn übereinstimmt. Auch über die Voraussetzungen, unter denen Zuschläge erhoben werden können, bestehen oftmals große Zweifel [1].

Zu häufiger Kritik geben auch die Zuschläge für die Familienarbeit Anlaß, da sie zu Einkommensgrößen führen, die mit dem wirklichen Einkommen im Einzelfall nicht mehr das Geringste zu tun haben, was besonders bei Kleinbetrieben deutlich

---

1) Vgl. die Ausführungen auf S. 63 ff

wird, die aus der Landwirtschaft überhaupt kein Einkommen beziehen.

Ein weiterer Nachteil der Durchschnittsbesteuerung ergibt sich aus dem Umstand, daß gemäß § 40 BewG ohne Rücksicht darauf, ob eine Mehrausstattung rentabel ist oder nicht, ein Zuschlag zum Einheitswert unter Zugrundelegung eines geschätzten Ertragszuwachses gemacht wird, wenn sich ein VOL-Landwirt Maschinen und Geräte anschafft, die über den üblichen Rahmen hinausgehen. Beim buchführenden Landwirt hingegen ergibt sich nur eine Gewinnerhöhung und ein damit verbundener höherer Steuerbetrag, wenn sich die vermehrte Ausrüstung mit Kapitalgütern gewinnsteigernd auswirkt. Etwaige Fehlinvestitionen werden also nicht weiterhin mit der Einkommensteuer belastet, während bei VOL-Landwirten neben dem üblichen Risiko, welches eine Investition mit sich bringt, noch das Risiko besteht, im Falle einer Fehlinvestition noch Einkommensteuer für ein Betriebsvermögen bezahlen zu müssen, das keine Gewinne abwirft [1]. Daraus folgt, daß die jeweilige tatsächliche Ertragslage eines bestimmten Jahres nur unzureichend berücksichtigt wird, da die Besteuerung mit Durchschnittsätzen nicht genügend anpassungsfähig ist.

Um diese Mängel zu beseitigen, wurden eine Reihe von Vorschlägen zur Verbesserung der Besteuerung nichtbuchführender Landwirte gemacht.

Vielfach wurde behauptet, die Methode der Richtsatzbesteuerung werde den Gegebenheiten weitaus besser gerecht als die Durchschnittsbesteuerung. Hierdurch würde aber für die Finanzverwaltung bei der Veranlagung, die sich jährlich wiederholt, eine große Mehrbelastung entstehen, die in keinem Verhältnis zu einer eventuell möglichen Verfeinerung der Besteuerung stehen dürfte [2].

Auch wurde angeregt, eine Neufeststellung des Teilers nach der VOL aufgrund von Untersuchungen der Finanzverwaltung vorzunehmen. Hierbei ist jedoch zu bedenken, daß als Basis wiederum der alte Einheitswert herangezogen werden müßte, der zu einem großen Teil absolut falsche und besonders auch relativ falsche Werte darstellt.

Vielfach wurde die Frage angeschnitten, ob nicht eine formale Verbesserung der Besteuerung nach Durchschnittsätzen möglich ist, indem man die Zurechnung der Familienarbeit vermeidet, wenn von sogenannten Halbnettosätzen [3] ausgegangen würde; bei der Veranlagung wären dann die nachgewiesenen Aufwendungen für die fremden Arbeitskräfte abzuziehen, um das steuerpflichtige Einkommen zu erhalten.

---

1) Vgl. auch: Rothkegel, W.: Bemerkungen zu der bevorstehenden Hauptfeststellung der landwirtschaftlichen Einheitswerte, in: DStZ 1949, S. 133

2) Vgl. auch: Knickmann, H.: Durchschnitt- oder Richtsätze bei der Einkommensbesteuerung der nichtbuchführenden Landwirte, in: DStZ 1954, S. 308

3) Halbnettosätze sind Reinertragsätze, bei denen nur die sachlichen Aufwendungen, aber nicht die persönlichen Aufwendungen der eigenen u. fremden Arbeitskräfte abgezogen sind.

Hierdurch würde eine erhebliche Vereinfachung und Erleichterung der Veranlagung erreicht, während eine Vergröberung der Besteuerungsgrundlage nicht zu befürchten ist, da Untersuchungen ergeben haben, daß der prozentuale Anteil des gesamten Lohnaufwandes zur Gesamtleistung des Betriebes trotz unterschiedlicher Betriebsrichtung sehr stabil ist [1]. Dieses Verfahren hatte außerdem den Vorteil einer leichteren Verständlichkeit für den Landwirt und einer Schonung der Klein- und Kleinstbetriebe; es würde einen Anreiz zur Mehrbeschäftigung mithelfender Familienangehöriger bieten und auf diese Weise die Landflucht hemmen.

Um die Gefahrenquellen zu vermeiden, die sich aus der Abstellung der Buchführungspflichtgrenze auf einen bestimmten Einkommensbetrag ergeben, könnte diese Grenze mit dem Einheitswert verknüpft werden, mit der Folge, daß hiermit dem Grundgedanken der VOL, die Einkommensbesteuerung mit dem nachhaltigen Reinertrag zu verkoppeln, besser entsprochen würde. Eine Nachveranlagung käme dann nur in Frage, wenn sich der Einheitswert ändert. Eine Buchführungspflicht würde mit dem Beginn des Wirtschaftsjahres einsetzen, das auf die Zustellung des geänderten Einheitswertbescheides folgt.

Auch die Zuschläge für Änderungen des nachhaltigen Reinertrages (§ 7 VOL) müßten wegfallen, solange der Einheitswert unverändert bleibt. Ändert sich ein Reinertrag, der bei der letzten Einheitswertfeststellung nicht oder nicht genügend berücksichtigt worden ist, so kann das Finanzamt die sich daraus ergebende Wertfortschreibung im Rahmen der gesetzlichen Bestimmungen vornehmen, was automatisch eine Änderung des Grundbetrages auslöst.

Da einmalige Ertragserhöhungen im Einheitswert nicht berücksichtigt werden können, müßte die Gewinngrenze nach § 9 Abs. 2 VOL von 300,- DM den geänderten Geldwertverhältnissen angepaßt werden, indem man sie auf mindestens 600,- DM heraufsetzt [2].

Trotz all dieser Verbesserungsmöglichkeiten wird es nie gelingen, allen Wünschen der interessierten Kreise gerecht zu werden, da eine weitgehende Vereinfachung immer im Widerspruch stehen wird zu einer möglichst genauen Ermittlung der tatsächlichen Gegebenheiten. Man wird deshalb einen Mittelweg einschlagen müssen, der sowohl der Finanzverwaltung als auch den Steuerpflichtigen gangbar erscheint, wobei den besonderen Verhältnissen in der Landwirtschaft so weit wie möglich Rechnung zu tragen ist.

---

1) Vgl.: Lauterbach; in: Landwirtschaftliches Jahrbuch für Bayern 1951/52, Heft 3/4

2) Vgl.: Heinrich, O.: Gedanken zur großen Steuerreform, in: InfL 1954, S. 5

2. Die Durchschnittsbesteuerung bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung

a) Das Einfamilienhaus und seine Besteuerung

aa) Vorbemerkung zu der Besteuerung des Nutzungswertes der Wohnung im eigenen Haus

Den Nutzungswert bzw. Mietwert der Wohnung im eigenen Haus rechnet der Gesetzgeber als Teil der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung [1]. Das geschieht nicht etwa, wie Lenz [2] annimmt, weil der Inhaber einer Wohnung im eigenen Haus im Vergleich zu anderen Mietaufwendungen spart, da ersparte Ausgaben kein Einkommen sind. Der Gesetzgeber betrachtete vielmehr die Nutzung der Wohnung im eigenen Haus als ein dem Steuerpflichtigen zufließendes Gut und damit als unmittelbare Einnahme [3]. Mit dem gleichen Recht könnte aber auch der Gebrauch anderer Gegenstände ebenso behandelt werden. Ein Grund, warum dies nicht geschieht, ist allenfalls darin zu sehen, daß die Nutzung eigenen Grundbesitzes einen nach Wert und Dauer besonders fundierten Vorteil und damit eine besondere Erhöhung der steuerlichen Leistungsfähigkeit darstellt.

Die Rechtsgrundlage für die Besteuerung des Nutzungswerts der Wohnung im eigenen Haus ist die Vorschrift des § 21 Abs. 3 EStG. Ferner bestimmt § 29 Abs. 3 EStG, daß der Nutzungswert der Wohnung im eigenen Haus nach einem Hundertsatz des zuletzt festgestellten Einheitswertes des Grundstücks bemessen werden kann (Durchschnittsatz). Aufgrund dieser Vorschrift wurde zur Behebung der Schwierigkeiten, die sich insbesondere bei der Ermittlung des Nutzungswertes ergeben, weil hier Einnahmen zahlenmäßig nicht vorliegen, die Verordnung über die Bemessung des Nutzungswertes der Wohnung im eigenen Einfamilienhaus (VO) vom 26. 1. 1937 [4] erlassen, in der man Durchschnittsätze aufstellte.

Diese Regelung wurde in der Praxis allgemein begrüßt; sie hat sich auch trotz der Änderung der Verhältnisse in der Kriegs- und Nachkriegszeit bewährt, obwohl eine Überprüfung der von der Rechtsprechung entwickelten Grundsätze erforderlich geworden ist.

---

1) Vgl.: § 6 Ziff. 2 EStG 1920 und § 38 Abs. 3 EStG 1925

2) Vgl.: Lenz, W.: Die Besteuerung des Nutzungswertes der Wohnung im eigenen Haus, in: Neues Steuerrecht, Einkommensteuer, Darstellung 1

3) Vgl.: Herrmann-Heuer: a. a. O., Anmerkung 20 zu § 21

4) RGBl I 1937, S. 99

bb) Die Anwendung der Einfamilienhausverordnung

a') Der Anwendungsbereich der VO

Nach § 1 der Einfamilienhausverordnung gilt die VO nur, wenn der Nutzungswert der Wohnung zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zählt. Sie findet daher keine Anwendung auf Grundstücke, die ganz zum Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen gehören. Wird ein solches Grundstück zu eigenen Wohnzwecken benützt, stellt dies eine Entnahme aus dem Betrieb dar.

Ebenso fällt die Wohnung von Land- und Forstwirten nicht unter die VO, da gemäß § 13 Abs. 2 Ziff. 2 EStG der Nutzungswert zu den Einkunften aus Land- und Forstwirtschaft gehört.

Wird ein Einfamilienhaus, das einer Kapitalgesellschaft gehört, einem Angestellten oder Gesellschafter unentgeltlich oder gegen einen unangemessen niedrigen Mietzins überlassen, so werden bei dem Angestellten Einkunfte aus nichtselbständiger Arbeit und beim Gesellschafter Einkünfte aus Kapitalvermögen angesetzt. Es handelt sich also nicht um einen Fall der Wohnung im eigenen Einfamilienhau

Wird das Einfamilienhaus einer unterhaltsberechtigten Person oder einer nicht unterhaltsberechtigten Person freiwillig ohne Entgelt oder verbilligt überlassen, so findet die VO Anwendung. Der Nutzungswert ist bei dem Überlassenden zu erfassen (Abschn. 123 Abs. 3 EStR 1961) [1]. Wird das Grundstück nicht wegen einer Unterhaltsverpflichtung und nicht freiwillig überlassen, so ist die VO nicht anwendbar; in diesem Fall sind die Einkünfte dem Nutzenden zuzurechnen.

Nach der Auffassung des Bundesfinanzhofes [2] kann ein Miteigentumer eines Einfamilienhauses den von ihm zu versteuernden Nutzungswert seiner Wohnung nicht nach der VO ermitteln, falls er das Haus in geringerem Umfang bewohnt, als seinem Miteigentumsanteil entspricht. Obwohl diese Entscheidung rechtlich zu vertreten ist, fordert sie doch Widerspruch heraus, da hierdurch Schwierigkeiten auftreten, welche mit der Einfamilienhausverordnung als Vereinfachungsvorschrif nicht in Einklang stehen. Das zeigt folgender Fall:

Ein Steuerpflichtiger macht seinem Sohn ein Fünftel eines Einfamilienhauses zum Geschenk. Dieser hat jedoch nie die ihm nach Maßgabe seines Miteigentums zustehende Raumzahl bewohnt. Nach der Entscheidung des Bundesfinanzhofes hat der Vater den Nutzungswert nach der VO zu 4/5 als Einkünfte aus Vermietung un

---

1) RFH vom 8.9.1938, RStBl 1939, S.4
RFH vom 9.3.1939, RStBl 1939, S. 758
BFH vom 8.2.1957, BStBl III 1957, S. 207 und
RFH vom 29.1.1942, RStBl 1942, S. 471

2) BFH vom 15.1.1960, BStBl III 1960, S. 93

Verpachtung zu ermitteln, während der Sohn den tatsächlichen Mietwert, vermindert um die tatsächlichen Wohnungskosten, zu versteuern hat. Hier ergibt sich die Frage, ob die für das ganze Haus verausgabten Reparaturkosten mit einem Fünftel vom Sohn vom Mietwert abgezogen werden können, oder ob nur die ausschließlich auf die von ihm tatsächlich benutzten Räume fallenden Kosten in Abzug gebracht werden sollen. Dazu bemerkt Halm: "Die logische Folge kann nur sein, daß wegen der durch das Urteil geschaffenen neuen Schwierigkeiten die VO entweder in ihrer ursprünglichen Schlichtheit wieder hergestellt werden muß, oder aber, daß ihre Anwendung im Falle des Miteigentums mehrerer an einem Einfamilienhaus überhaupt aufgegeben werden muß" [1].

Beträgt die gesamte Grundfläche mehr als das Zwanzigfache der bebauten Grundfläche (§ 4 der VO), so schließt die VO eine Durchschnittsbesteuerung aus. Diese Bestimmung beruht auf der Erwägung, daß hier die Ermittlung des Nutzungswertes nach der VO zu einem unangemessenen Ergebnis führen würde. In derartigen Fällen ist jedoch mindestens ein Betrag zugrunde zu legen, der sich bei Anwendung der VO ergeben würde.

Ist der Wert des Grund und Bodens unangemessen hoch, so können die Finanzämter auch von der Anwendung der VO absehen, wenn die gesamte Fläche das Zwanzigfache der bebauten Grundfläche nicht überschreitet.

Wurde ein Teil des Einfamilienhauses völlig zerstört, so wird der zerstörte Teil im allgemeinen zum unbebauten Grundstücksteil gerechnet. Unter Umständen kann hierdurch die gesamte Grundstücksfläche größer als das Zwanzigfache der berücksichtigungsfähigen Grundfläche des Einfamilienhauses werden [2].

Fraglich war lange Zeit die Art der Einkunftsermittlung bei der Einräumung eines Nießbrauchs. Der BFH hatte im Jahre 1951 [3] entschieden, daß derjenige, der auf Grund eines eingeräumten Nießbrauchs ein Einfamilienhaus bewohnt, den Mietwert zu versteuern hat, wenn die Nutzung dem Berechtigten uneingeschränkt und auf Lebenszeit zugesichert worden ist und er unbeschränkt steuerpflichtig war [4].

In der Literatur vertrat man jedoch die Meinung, daß der Mietwert dem Überlassenden zuzurechnen sei [5]. Dieser Auffassung hat sich der BFH angeschlossen, so-

---

1) Halm, A.: Miteigentum am Einfamilienhaus und Einfamilienhaus-VO vom 26.1.1937, in: FR 1961, S.123
2) BFH vom 26.7.1957, BStBl III 1957, S. 372 und
BFH vom 7.2.1952, BStBl III 1952, S. 93
3) BFH vom 2.3.1951, BStBl III 1951, S. 87
4) Vgl. auch: FG Münster vom 25.2.1954, EFG 1954, S. 222 und FG Hannover vom 23.9.1955, EFG 1956, S. 77
5) Vgl.: Hartz, W.: in: B 1957, S.179

weit das Nießbrauchsrecht entgeltlich bestellt worden ist [1]. In diesem Fall ist die VO nicht anwendbar, weil es bei dem Nießbraucher an einer Wohnung im eigenen Einfamilienhaus mangelt.

Erfolgt hingegen die Nießbrauchsbestellung unentgeltlich, so ist der Mietwert der überlassenen Wohnung dem Grundstückseigentümer zuzurechnen. Die VO kommt hier zur Anwendung.

Stirbt der Eigentümer eines Einfamilienhauses und benutzen es die Erben nicht, so entfällt die Besteuerung des Nutzungswertes. Bezieht die Erbengemeinschaft das Haus, so ist die VO anwendbar, solange nicht mehr als eine Wohnung vorhanden ist [2]. Entgegen der Auffassung von Henninger [3] ist u.E. eine Zusammenveranlagung der Miterben nicht erforderlich, da die Eigenschaft des Einfamilienhauses hierdurch nicht beeinflußt wird. Wird jedoch das Haus nur von einem Teil der Erben bewohnt und der Nutzungswert und die Werbungskosten mit den übrigen Miteigentümern verrechnet, so ist die VO nicht anwendbar, da zwischen den Eigentümern ein mietähnliches Verhältnis besteht [4]. Hiergegen kann eingewendet werden, daß das Haus zumindest von einem Teil der Erben ja eigengenutzt sei. Aus diesem Grund wäre es angebracht, den Erben die Wahl zu überlassen, wie die Einkünfte ermittelt werden; das mußte allerdings für alle Erben einheitlich geschehen, wobei ein willkürlicher Wechsel in den folgenden Veranlagungszeiträumen nicht möglich sein dürfte [5]. Eine derartige Regelung würde aber dazu führen, daß zu Unrecht die zwischen den Erben vorgenommene Verrechnung außer acht gelassen wird, was eine unrichtige Aufteilung der Einkünfte aus dem Haus zur Folge hätte.

b') Begriff des Einfamilienhauses im Sinne der Einfamilienhausverordnung

Die VO gilt nur für die Ermittlung des Nutzungswertes der Wohnung im eigenen Einfamilienhaus. Der Begriff des Einfamilienhauses bestimmt sich nach § 32

---

1) BFH vom 11.1.1957, BStBl III 1957, S. 68
BFH vom 8.2.1957, BStBl III 1957, S. 207 und
BFH vom 5.7.1957, BStBl III 1957, S. 393

2) Vgl.: OFD Hannover vom 27.9.1954, DStZ (B) 1954, S. 486 und BFH vom 3.8.1954, B 1957, S. 56 und S. 1164

3) Vgl.: Henninger: Zur Besteuerung des Einfamilienhauses bei den Erben, in: DStZ 1953, S. 62

4) FG Hamburg vom 9.10.1958, EFG 1959, S. 130 und BFH vom 15.1.1960, BStBl III 1960, S. 93

5) Vgl. auch: Zur Anwendung der VO über die Bemessung des Nutzungswertes der Wohnung im eigenen Einfamilienhaus bei Erbengemeinschaften, in: DStZ 1958 S. 380

Abs. 1 Ziff. 4 BewDV. Hiernach ist die im Einheitswertverfahren getroffene Entscheidung für die Bestimmung der Grundstückshauptgruppe bindend.

Die VO ist jedoch nur auf selbstbewohnte Einfamilienhäuser und nur während dieser Dauer anwendbar [1]. Treten Veränderungen in der Nutzung ein, so sind folgende Grundsätze zu beachten:

Die VO findet erst Anwendung für die Zeit nach dem Einzug; wird das Einfamilienhaus umgebaut, so daß noch eine zweite Wohnung entsteht, so kommt die VO nur für die Zeit bis zum Beginn des Umbaues in Betracht [2].

Der Mietwert "anders genutzter" Räume eines Einfamilienhauses unterliegt der Einkommensbesteuerung nicht. Dient beispielsweise ein Teil des Gebäudes der Liebhaberei, so sind weder Einnahmen noch Ausgaben anzusetzen [3]. Dienen bestimmte Räume des Einfamilienhauses der Einnahmeerzielung (z. B. Anwaltskanzlei), so sind die anteiligen Ausgaben bei der in Betracht kommenden Einkunftsart abzugsfähig. Der Ansatz eines Mietwerts für die nicht Wohnzwecken dienenden Räume ist nicht erforderlich [4].

Ob das Grundstück noch als Einfamilienhaus gilt, wenn es teilweise unmittelbar eigenen oder fremden gewerblichen Zwecken dient, entscheidet die Verkehrsauffassung. Als Anhaltspunkt dient in erster Linie das Ausmaß der gewerblichen Nutzung. In Grenzfällen können aber auch bei überwiegender Benutzung zu Wohnzwecken andere Umstände gegen die Annahme eines Einfamilienhauses sprechen (z. B. die bauliche Gestaltung) [5].

Liegt trotz einer teilweise gewerblichen Nutzung ein Einfamilienhaus vor, so vermindert sich der für die Berechnung des Grundbetrages maßgebende Einheitswert um den Teil, der auf den gewerblich genutzten Teil des Grundstücks entfällt (§ 3 Abs. 2 VO). Die Aufteilung erfolgt entsprechend den Rohmieten, nach den Flächen oder wertmäßig [6].

Der Nutzungswert ist auch dann zu ermitteln, wenn der Steuerpflichtige das Einfamilienhaus nur während weniger Monate benutzt, das Grundstück dem Steuerpflichtigen aber während des ganzen Jahres zur Verfügung steht [7]. Zu vermin-

---

1) BFH vom 27. 11. 1952, BStBl III 1953, S. 14
2) Vgl.: RdErl. des RdF vom 26. 1. 1937, RStBl 1937, S. 163
3) Vgl.: § 12 EStG und RFH vom 8. 2. 1928, RStBl 1928, S. 197
4) RFH vom 25. 3. 1931, RStBl 1931, S. 736 und
Friedrich: Anwaltskanzlei im eigenen Einfamilienhaus, in: AnwBl 1956, S. 88
5) BFH vom 3. 2. 1956, BStBl III 1956, S. 78
6) FG Nürnberg vom 17. 10. 1956, EFG 1957, S. 158
7) RFH vom 19. 11. 1930, RStBl 1931, S. 486

mindern ist der Nutzungswert allerdings, wenn das Haus nur zeitweise bewohnbar ist [1]. Werden Räume überhaupt nicht genutzt, so sind sie bei der Berechnung des Nutzungswertes auszuscheiden [2].

Auf vermietete Räume findet die Verordnung grundsätzlich keine Anwendung [3]. Werden infolge der gegenwärtigen Verhältnisse Teile des Einfamilienhauses nur vorübergehend und nicht dauernd vermietet, so wird hierdurch die Eigenschaft des Grundstücks als Einfamilienhaus auf die Dauer nicht berührt. Die VO behält also ihre Geltung, solange nicht eine Artfortschreibung des Einheitswertes vorgenommen worden ist oder wenn nicht wegen hoher Mieteinnahmen die Anwendung der VO zu einem offensichtlich unrichtigen Ergebnis führt. In diesem Fall ist für die vermieteten Räume der Überschuß der Einnahmen über die Werbungskosten zu ermitteln, während auf die eigengenutzten Wohnräume die VO anzuwenden ist. Die hierzu erforderliche Aufteilung des Einheitswertes wird nach der Nutzungsfläche vorgenommen. Hierbei sind übliche Nebengebäude wie Garagen, Schuppen und dergleichen, die auf dem gleichen Grundstück wie das Wohngebäude stehen und nach der Verkehrsauffassung mit diesem eine wirtschaftliche Einheit bilden, bei der Berechnung der gesamten Nutzfläche einzubeziehen, auch wenn eine bauliche Verbindung mit dem Wohngebäude nicht vorhanden ist. [4]

Zweifelhaft kann im Einzelfall sein, was unter "dauernd" zu verstehen ist. Der BFH gestattet in diesem Zusammenhang die Berücksichtigung der nach Ausgang des Krieges tatsächlich bestehenden Wohnverhältnisse [5].

Die VO ist auch anzuwenden, wenn das ganze Einfamilienhaus beschlagnahmt ist. Der Eigentümer hat jedoch die Wahl, ob er die Einkünfte nach dem Überschuß der Einnahmen über die Werbungskosten ermitteln will. Dieses Wahlrecht geht unter mit dem Beginn des auf eine Freigabe folgenden Jahres [6]. In diesem Fall stellt eine Nutzungsentschädigung eine steuerpflichtige Einnahme dar [7]. Diese Milderungsbestimmung gilt jedoch nicht für solche Einfamilienhäuser, die bis zur Beschlagnahme jahrelang im ganzen fremdvermietet waren [8].

Wird das Haus nach der Freigabe vermietet, so besteht das Wahlrecht bis zur Aufhebung der Beschlagnahme weiter [9].

---

1) RFH vom 8. 1.1936, RStBl 1936, S.416
2) RFH vom 10. 3.1938, RStBl 1938, S.528
3) BFH vom 27.11.1952, BStBl III 1953, S.14
4) BFH vom 19.12.1956, BStBl III 1956, S.66 und Abschnitt 54 EStR 1961
5) BFH vom 19. 7.1951, BStBl III 1951, S.176 und FG Hamburg, BB 1953, S.1
6) Vgl.: OFD Düsseldorf vom 5.2.1953, B 1953, S.179 und Fußnote 9
7) BFH vom 3.5.1957, DStR 1957, S.305
8) FG Kassel vom 19.3.1954, EFG 1953/54, S.176
9) FG Karlsruhe vom 18.12.1957, EFG 1958, S.123

Wird nach der Freigabe des Grundstücks eine Entschädigung wegen festgestellter Mängel bezahlt, so richtet sich die Behandlung der erhaltenen Beträge nach der Art der Einkunftsermittlung vor und nach der Freigabe.

Die Entschädigung ist nicht steuerpflichtig, wenn die Einkünfte aus dem Einfamilienhaus vor und nach der Freigabe nach der VO ermittelt wurden [1]. Sie ist als steuerpflichtige Einnahme zu behandeln, wenn die Einkünfte vor und nach der Freigabe durch Gegenüberstellung der Einnahmen und Ausgaben ermittelt wurden. Die zur Beseitigung der Schäden aufgewendeten Instandhaltungskosten sind abzugsfähig. Wurde während der Beschlagnahme der Nutzungswert nach der VO ermittelt und anschließend der Überschuß der Einnahmen über die Werbungskosten, so betrachten Eisenblätter/Heisel [2] die Entschädigung als zu versteuernde laufende Einnahmen. Diese Auffassung ist u.E. bedenklich, da die Zeit der Beschlagnahme mit der anschließenden Verwendung des Einfamilienhauses in keinem Zusammenhang steht. Die gleichen Bedenken bestehen gegen die Ansicht, daß die Entschädigung einkommensteuerlich unbeachtlich bleibt, wenn in der Zeit der Beschlagnahme die Einkünfte nach dem Einnahmeüberschuß und anschließend nach der VO ermittelt werden.

Die VO ist auch anwendbar, wenn der Steuerpflichtige neben seinem beschlagnahmten Einfamilienhaus ein zweites Einfamilienhaus besitzt, das er bewohnt, selbst wenn angenommen werden kann, daß er eins der Grundstücke nach der Freigabe vermietet [3]. Hierbei ist zu berücksichtigen, daß diese Lösung den Eigentümer beschlagnahmter Einfamilienhäuser begünstigen will, so daß die Bestimmungen und die Systematik der VO in den Hintergrund treten [4].

c') Der Einheitswert als Grundlage für die Besteuerung eines Einfamilienhauses

a'') Die Bewertung von Einfamilienhäusern

a''') Die Artbestimmung

Nach § 32 Abs. 1 BewDV erfolgt für die Zwecke der Bewertung des Grundvermögens eine Einteilung der bebauten Grundstücke in sogenannte Grundstückshauptgruppen, welche aus Mietwohngrundstücken, Geschäftsgrundstücken, gemischt genutzten Grundstücken, Einfamilienhäusern und aus sonstigen bebauten Grundstücken bestehen.

1) Vgl.: ESt-Kartei der OFD München und Nürnberg, DStZ (B) 1954, S. 491
2) Vgl.: Eisenblätter-Heisel: Einfamilienhaus und Wohnungseigentum, Herne 1960, S. 24
3) Vgl.: OFD Düsseldorf vom 1. 8. 1955, DStZ (B) 1955, S. 432 und OFD Koblenz vom 18. 12. 1954, B 1955, S. 10
4) Vgl.: Einkommensteuerliche Behandlung beschlagnahmter Einfamilienhäuser, in: FR 1955, S. 265

Ein Einfamilienhaus ist nach § 32 Abs. 1 Ziff. 4 BewDV dadurch gekennzeichnet, daß ein Wohngrundstück nach seiner baulichen Gestaltung nicht mehr als eine Wohnung enthält. Hierbei ist es gleichgültig, ob diese Wohnung vom Eigentümer selbst bewohnt wird oder von ihm vermietet ist.

Die für das Hauspersonal bestimmten Wohnungen bleiben nach § 32 Abs. 1 Ziff. 4 Satz 2 BewDV bei der Prüfung der Frage, ob das Wohngrundstück nicht mehr als eine Wohnung enthält, unberücksichtigt, da es sich dabei um Wohnungen handelt, die gegenüber der Hauptwohnung von untergeordneter Bedeutung sind. Dies gilt auch dann, wenn diese Wohnungen am Stichtag von Dritten bewohnt werden, die in keinem Angestelltenverhältnis zum Hausinhaber stehen.

Bei Feststellung der Zweckbestimmung als Personalwohnung kommt es in erster Linie auf die Lage und Bauart der Wohnung an. In Grenzfällen ist jedoch die tatsächliche Art der nachhaltigen Nutzung ausschlaggebend [1].

Der Mangel an Wohnraum nach dem Krieg bedingte eine Abkehr von den strengen Maßstäben, die an den Begriff der Wohnung gelegt wurden, da es nicht verständlich gewesen wäre, ein großes, ursprünglich für eine Familie bestimmtes Haus, welches auf Grund freiwilliger Mietverträge oder auch unfreiwilliger Einweisungen weiteren Familien eine Heimstätte bot, noch als Einfamilienhaus anzusehen. Die neuere Rechtsprechung stellt deshalb darauf ab, daß eine Mietpartei in den ihr zur Verfügung stehenden Räumen einen eigenen Haushalt und ein eigenes Familienleben führen kann. Dafür ist die Verkehrsauffassung und das tatsächlich bestehende örtliche Wohnverhältnis zu berücksichtigen. Nicht mehr entscheidend für die Bejahung des Wohnungsbegriffs ist dabei die früher geforderte räumliche Abgeschlossenheit der Wohnung [2].

Von Bedeutung ist diese Abgrenzung, da Einfamilienhäuser nach § 33 Abs. 2 BewDV mit dem gemeinen Wert, gemischtgenutzte Grundstücke und Mietwohngrundstücke mit dem Vielfachen der Jahresrohmiete bewertet werden. Außerdem besteht ein Unterschied in der Art der Besteuerung.

In diesem Zusammenhang soll noch kurz auf die Begriffe "Einfamilienhaus" und "Eigenheim" eingegangen werden, die sich nicht decken, die aber häufig verwechselt werden. Der Begriff "Eigenheim" ist erstmals in dem Gesetz zur Verminderun

---

1) RFH vom 16. 3. 1939, RStBl 1939, S. 710
RFH vom 4. 7. 1940, RStBl 1940, S. 820 und
RFH vom 30. 7. 1942, RStBl 1942, S. 962

2) Vgl. hierzu: OFH vom 23. 11. 1948, StuW 1950, Nr. 9
BFH vom 19. 7. 1951, BStBl III 1951, S. 176
BFH vom 1. 8. 1952, BStBl III 1952, S. 251 und
BFH vom 19. 11. 1954, BStBl III 1955, S. 4

der Arbeitslosigkeit vom 21.9.1933 [1] und der Durchführungsverordnung über die Steuerbefreiung für neuerrichtete Kleinwohnungen und Eigenheime vom 22.10. 1933 [2] enthalten. Hiernach ist ein Eigenheim gegeben, wenn die nutzbare Wohnfläche 150 qm nicht übersteigt und der Eigentümer das Haus in vollem Umfang oder mindestens zur Hälfte selbst bewohnt. Hierauf kommt es für den Begriff "Einfamilienhaus" nicht an.

Zudem darf ein Eigenheim zwei Wohnungen enthalten, so daß es sowohl ein Mietwohngrundstuck als auch ein gemischtgenutztes Grundstück sein kann [3].

Außerdem ist der Begriff Eigenheim in § 20 des I. WoBauG sowie in § 9 Abs. 2 WoBauG enthalten. Hiernach ist ein Eigenheim ein Grundstück mit einem Wohngebäude, das nicht mehr als zwei Wohnungen enthält, von denen eine Wohnung zum Bewohnen durch den Eigentümer oder seine Angehörigen bestimmt ist.

b''') Der Umfang der einzubeziehenden Wirtschaftsgüter

Wichtig für die Höhe der Bewertung ist die Frage, welche Wirtschaftsgüter in dem Einheitswert zu erfassen sind.

Nach § 50 BewG umfaßt der festzustellende Einheitswert den Grund und Boden einschließlich der Bestandteile (insbesondere Gebäude) und des Zubehörs.

Zum Grund und Boden gehört sowohl die bebaute als auch die dem Einfamilienhaus dienende Fläche wie Hofraum, Garten und dergleichen, die jedoch den gleichen Eigentümer haben muß. Zugepachtete Flächen bleiben also unberücksichtigt. Gemäß § 51 Abs. 1 BewG zählt der gesamte Grundbesitz zum Grundvermögen, soweit er nicht zum land- und forstwirtschaftlichen Vermögen zu rechnen ist, oder soweit es sich nicht um Betriebsgrundstücke oder um Gewerbeberechtigungen handelt (§ 51 Abs. 4 BewG).

Bei größeren unbebauten Flächen bereitet eine Abgrenzung oftmals Schwierigkeiten. Grundsätzlich ist für die Entscheidung dieser Frage die Verkehrsauffassung maßgebend (§ 2 BewG).

Für die Zugehörigkeit zum Einfamilienhaus spricht vor allem eine räumliche und wirtschaftliche Verbundenheit [4].

Als Bestandteile gelten "alle diejenigen körperlichen Gegenstände, die entweder von Natur eine körperliche Einheit bilden oder durch Verbindung miteinander ihre

---

1) RStBl 1933, S. 950
2) RStBl 1933, S. 1121
3) Vgl.: Erlaß des RdF vom 19.12.1934, RStBl 1934, S. 1678 ff
4) RFH vom 3.6.1943, RStBl 1943, S. 620 und
RFH vom 5.5.1944, RStBl 1944, S. 547

Selbständigkeit dergestalt verloren haben, daß sie fortan, solange die Verbindung dauert, als ein Ganzes, als eine einheitliche Sache erscheinen" [1]. Hierzu zählen außer dem Gebäude vor allem Zäune, Pflanzungen, Wegbefestigungen, Springbrunnen, Wasserbassin, Skulpuren auf Fundament und dergleichen.

Zum Gebäude als wesentlicher Bestandteil des Grund und Bodens gehört alles, was durch Einfügen Teil des Ganzen geworden ist [2]. Vor allem rechnen hierzu auch fest eingebaute Möbel, die nicht ohne Beschädigung herausnehmbar sind [3].

Ebenfalls im Einheitswert zu erfassen sind diejenigen Nebengebäude, die auf der räumlich einheitlichen, zum Einfamilienhaus gehörenden Fläche stehen und keine Sonderzwecke verfolgen (Garage, Schuppen, Waschküchen, Gewächshäuser usw.).

c''') Die Bewertungsgrundlage und die verschiedenen Bewertungsverfahren

Einfamilienhäuser werden nach § 52 BewG i.V.m. § 33 Abs. 2 BewDV mit dem gemeinen Wert bewertet. Es ist nicht vorgeschrieben, wie der gemeine Wert zu ermitteln ist. In den einzelnen Oberfinanzdirektionen sind deshalb verschiedene Verfahren entwickelt worden. Ziel jeder Methode bleibt aber der gemeine Wert (§ 10 BewG). Er ist der Preis, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes bei einer Veräußerung zu erzielen wäre, wobei alle allgemeinen Umstände, nicht aber ungewöhnliche und persönliche Verhältnisse, zu berücksichtigen sind.

Den einzelnen Methoden zur Wertermittlung ist die Vorschrift des § 3a BewDV gemeinsam, wonach bei jeder Bewertung bis zur nächsten Hauptfeststellung die Wertverhältnisse vom 1.1.1935 maßgebend bleiben.

Wegen der Wichtigkeit der Bewertung für die Ermittlung der Durchschnittsätze sollen die einzelnen Methoden im folgenden kurz dargestellt werden:

Methode I:

Nur in Einzelfällen ist es möglich, den gemeinen Wert aus dem tatsächlich erzielten Kaufpreis für das zu bewertende Grundstück, dessen Verkauf um den Stichtag herum stattgefunden hat, abzuleiten, da bei allen Bewertungen auf Stichtage nach dem 1.1.1935 eine Umrechnung auf die Wertverhältnisse dieses Zeitpunktes durchgeführt werden müßte und außerdem zu prüfen wäre, ob der Kaufpreis im "gewöhnlichen Geschäftsverkehr" erzielt worden ist.

---

1) Vgl.: Krekeler: Bewertungsgesetz; Berlin und Frankfurt 1958, S. 251
2) z.B.: Fest eingebaute Öfen, Installationsanlagen, Fahrstühle, Treppen usw.
3) BFH vom 8.5.1953, BStBl III 1953, S. 192

Methode II:

Bei einfachen und mittleren Einfamilienhäusern ist die Ableitung des gemeinen Werts aus dem Vielfachen der Jahresrohmiete relativ einfach, wenn die Jahresrohmiete genau nach den Wertverhältnissen vom 1.1.1935 ermittelt werden kann, und der Vervielfältiger aus einer genügenden Anzahl von Kaufpreisen gefunden worden ist. Der Vervielfältiger ist diejenige Zahl, welche angibt, das Wievielfache der Jahresrohmiete der Kaufpreis ausmacht. Es ist nun Aufgabe der Oberfinanzpräsidenten, ihn entsprechend dem Ergebnis der untersuchten Kaufpreise für die einzelnen Bezirke abzustufen. Da der Vervielfältiger unmittelbar aus den Kaufpreisen abgeleitet wird, stellen die Grundstückswerte, die sich bei der Bewertung mit einem Vielfachen der Jahresrohmiete ergeben, gemeine Werte und keine Ertragswerte dar.

Da es bei größeren Einfamilienhausern oder gar Luxusvillen in der Regel an Vergleichsobjekten und einer zutreffend schätzbaren Jahresrohmiete fehlt, findet diese Methode hier selten Anwendung.

Methode III:

Der gemeine Wert für Einfamilienhäuser wird zum Teil in Anlehnung an das sogenannte Weil'sche Verfahren aus den tatsächlichen Kaufpreisen anderer Grundstücke unter Ausschaltung von Spitzenbeträgen und persönlichen Verhältnissen abgeleitet. Als Ausgangswert dient hier die Summe der aus den Kaufpreissammlungen ermittelten Werte für Grund und Boden und das Gebäude. Der gemeine Wert errechnet sich sodann durch die Anwendung einer Wertzahl, die aus dem Vergleich zwischen Ausgangswert und Kaufpreisen gefunden worden ist.

Bei der Ermittlung des Bodenwertes ist zu berücksichtigen, daß das Vorderland wertvoller ist als das Hinderland und das Gebäude an einer schlecht ausgebauten Straße niedriger zu bewerten ist als das Gelände an einer fertigen Straße.

Der Gebäudewert ist aus dem Vorkriegsneuwert von 1913 für den Kubikmeter umbauten Raum berechnet. Für die Abnutzung bis zum Stichtag wird ein Betrag abgesetzt. Der sich ergebende Wert ist sodann durch einen Baukostenüberteuerungszuschlag den Wertverhältnissen vom 1.1.1935 anzupassen. Im Einzelfall können wegen besonderer Ausgestaltung die Grundpreise erhöht oder wegen schlechter Ausstattung ermäßigt werden [1].

Methode IV:

Oftmals wird der gemeine Wert aus schon vorhandenen Unterlagen ermittelt. Derartige Unterlagen können sein: Der Grundsteuerwert oder der Brandversicherungswert.

1) Vgl. die Übersicht im Anhang S.XXV

Methode V:

Nur in Einzelfällen, insbesondere bei Rechtsmittelverfahren, wird der gemeine Wert abgeleitet aus den Gutachten von Sachverständigen. Hierbei ist die Beachtung der Grundsätze des gemeinen Werts im Sinne des § 10 BewG und der Wertverhältnisse vom 1.1.1935 besonders wichtig [1].

d''') Das Verfahren der Wertermittlung

Der Wert des Einfamilienhauses wird in einem gesonderten Feststellungsverfahren ermittelt (§ 214 AO), welches von der Bewertungsstelle des Finanzamtes durchgeführt wird, in dessen Bezirk das Einfamilienhaus belegen ist (§ 72 Abs. 1 AO). Der Feststellungsbescheid (§ 213 Abs. 2 AO) enthält Wert, Art und Zurechnung des Grundstücks (§ 216 AO).

Der letzte Hauptfeststellungszeitpunkt war der 1.1.1935. Seitdem hat keine neue Hauptfeststellung stattgefunden. Bis zur nächsten Hauptfeststellung können Veränderungen nur im Wege der Fortschreibung (§ 225a AO i.V.m. § 22 BewG) oder der Nachfeststellung berücksichtigt werden.

Eine Fortschreibung erfolgt entweder auf Antrag oder von Amts wegen. Der Unterschied der beiden Möglichkeiten liegt darin, daß der Antrag auf Fortschreibung rechtsmittelähnlichen Charakter hat, weshalb unter den Voraussetzungen des § 87 AO Nachsicht wegen Versäumnis der Frist gewährt werden kann [2]. Sind die Voraussetzungen für eine Nachsichtgewährung nicht gegeben, so muß das Finanzamt prüfen, ob eine Fortschreibung von Amts wegen erforderlich ist.

b'') Der maßgebende Einheitswert

Als Grundlage für die Ermittlung des Nutzungswertes wurde aus Vereinfachungsgründen der geltende Einheitswert bestimmt, da der Gesetzgeber annahm, daß dieser Wert dem wirklichen Wert des bebauten Grundstückes am nächsten kommt.

Diese Regelung war für die Besitzer von Einfamilienhäusern von Anfang an recht günstig, da die Einheitswerte von 1935 schon damals vielfach unter den Verkehrswerten lagen.

---

1) Vgl. auch: Eisenblätter/Heisel: a.a.O., S. 49 ff, insbesondere auch zu den Bewertungsverfahren in den einzelnen Oberfinanzdirektionsbezirken

2) BFH vom 20. 1.1956, BStBl III 1956, S. 69
BFH vom 18.11.1955, BStBl III 1956, S. 122
BFH vom 18. 6.1954, BStBl III 1954, S. 233 und
BFH vom 12.3.1954, BStBl III 1954, S. 145

Maßgebend für die Ermittlung der Einkünfte aus einem Einfamilienhaus ist der Einheitswert, der zu Beginn des Kalenderjahres festgestellt worden ist. Wurde das Haus erst im Lauf eines Kalenderjahres bezugsfertig, so gilt der zuerst festgestellte Einheitswert, der dann auf den Zeitpunkt der Bezugsfertigkeit zurückwirkt.

Dient das Einfamilienhaus teilweise anderen als Wohnzwecken, so ist der maßgebende Einheitswert um den hierauf entfallenden Wertanteil zu vermindern (§ 3 Abs. 2 VO). Bei teilweise kriegszerstörten Einfamilienhäusern ist der Anteil, der infolge des Schadens keinen Nutzungswert besitzt, aus dem Einheitswert auszuscheiden [1].

Tritt im Laufe des Veranlagungszeitraumes eine Änderung in der Nutzung des Grundstücks ein, so ist jeder Zeitraum für sich zu betrachten, so daß in einem Veranlagungsabschnitt mehrere Ausgangswerte zugrunde zu legen sind [2]. Voraussetzung ist allerdings, daß vom Finanzamt zum Ende des Jahres keine Artfortschreibung vorgenommen wird, da die Anwendung der VO in dem Zeitpunkt wegfällt, in dem ein "gemischtgenutztes Grundstück" entsteht.

d') Der Nutzungswert als Grundbetrag für die Ermittlung der Einkünfte aus einem Einfamilienhaus

Als Grundbetrag für den Nutzungswert der Wohnung im eigenen Einfamilienhaus einschließlich der zugehörigen sonstigen Räume und Gärten sind nach § 2 der VO folgende Hundertsätze des maßgebenden Einheitswertes des Grundstückes anzusetzen:

drei v. H., wenn das Gebäude vor dem 1. Januar 1925 und dreieinhalb v. H., wenn das Gebäude danach bezugsfertig geworden ist.

Bei der Bemessung dieses Nutzungswertes steht der Gedanke der Kapitalnutzung im Vordergrund, wobei zur Vereinfachung als angelegtes Kapital der Einheitswert angesehen wird. Maßgebend für die Festsetzung des Hundertsatzes für die Verzinsung des angelegten Kapitals war in Anlehnung an die Rechtsprechung [3] nicht der im allgemeinen Kapitalverkehr bei festen Kapitalanlagen erzielbare, sondern der nach Lage des Grundstücksmarktes bei Wohngrundbesitz durchschnittlich zu erwartende Ertrag [4]. Mit dem Hundertsatz sollte also der durchschnittliche Reinnutzen zum Ausdruck gebracht werden, woraus sich auch die Differenzierung des

---

1) BFH vom 7. 2. 1952, BStBl III 1952, S. 93 und
BFH vom 26. 7. 1957, BStBl III 1957, S. 372
2) RdF vom 26. 1. 1937, RStBl 1937, S. 163
3) RFH vom 8. 2. 1928, RStBl 1928, S. 197
4) a. A.: Eisenblätter/Heisel: a. a. O., S. 15

Hundertsatzes erklärt. Man ging nämlich von der Tatsache aus, daß ältere Häuser einen geringeren Reinnutzen abwerfen als Neubauten.

Steckt in einem Grundstück nur Eigenkapital, so beträgt der anzusetzende Reinnutzen uneingeschränkt 3 oder 3,5 v.H. des maßgebenden Einheitswertes. Wurde in das Grundstück auch Fremdkapital investiert, so müßte es entsprechend dem Aufbau der VO folgerichtig vom Einheitswert abgesetzt werden, bevor man auf den Restwert den Hundertsatz anwendet. Statt dessen hat die VO zur Vereinfachung den Abzug der Schuldzinsen von der Reinverzinsung des Gesamtkapitals zugelassen. Diese Regelung stellt ein Entgegenkommen gegenüber dem Steuerpflichtigen dar, da der Zinssatz für das Fremdkapital meist höher ist als die in § 2 der VO vorgesehenen Sätze.

Nimmt man beispielsweise das Gesamtkapital (Einheitswert) mit 40 000,- DM und das Fremdkapital mit 10 000,- DM an, so würde der Nutzungswert im ersten Fall 3,5 v.H. von 30 000,- DM (40 000,- ./. 10 000,-) = 1 050,- DM betragen. Wenn demgegenüber für die Bemessung des Nutzungswertes statt des Abzugs des Fremdkapitals vom Gesamtkapital der Abzug der Schuldzinsen von der Reinverzinsung des Gesamtkapitals zugelassen ist, so errechnet sich der Nutzungswert wie folgt:

3,5 v.H. von 40 000,- DM	1 400,- DM
abzüglich Schuldzinsen für das Fremdkapital von 10 000,- DM (hier angenommen mit 5 v.H.)	500,- DM
Nutzungswert	900,- DM

Der nach der Verordnung errechnete Nutzungswert ist somit um 150,- DM niedriger als der bei folgerichtiger Durchführung des Gedankens der Kapitalnutzung zu errechnende Nutzungswert.

Für die Bemessung des Nutzungswertes sind noch folgende Besonderheiten von Bedeutung:

Ist das Gebäude erst nach Beginn des Kalenderjahres, für das der Nutzungswert zu ermitteln ist, bezugsfertig geworden, und wurde der Einheitswert dementsprechend erst auf den nächsten 1. Januar festgestellt, so kommt für den Nutzungswert nur der Teil des Grundbetrages in Betracht, der auf die vollen Kalendermonate entfällt, während deren das Einfamilienhaus bezugsfertig war [1]. Das gilt auch beim Wiederaufbau eines zerstörten Einfamilienhauses. Der Ansatz eines Nutzungswertes entfällt ganz für die Dauer von Instandsetzungs- und Umbauarbeiten, die dem Einzug vorangehen [2].

1) BFH vom 25.11.1954, BStBl III 1955, S.26

2) FG Hannover vom 12.11.1958, EFG 1959, S.127

Wird der Einheitswert nachträglich geändert [1], so ändert sich auch der Nutzungswert der Wohnung nachträglich.

Bauliche Änderungen bleiben bei der Berechnung des Grundbetrages außer Betracht, solange sie nicht zu einer Änderung des Einheitswertes geführt haben [2].

Ist ein Einfamilienhaus vor dem 1.1.1925 bezugsfertig geworden und sind nach diesem Zeitpunkt Aufwendungen gemacht worden, die Herstellungsaufwand sind, so ist als Grundbetrag 3,5 v.H. des Einheitswertes anzusetzen, wenn der Neubauanteil wertmäßig überwiegt [3]. Diese Regelung findet jedoch keine Anwendung, wenn es sich um den Wiederaufbau eines durch Kriegseinwirkungen beschädigten Einfamilienhauses handelt.

Die völlig leer stehenden und unbenutzten Räume eines Einfamilienhauses sind bei der Bemessung des Nutzungswertes auszuscheiden. Als benutzt gelten aber auch Räume, in denen Möbel abgestellt sind [4].

Bei der Berechnung des Nutzungswertes findet eine Nachzahlung auf den Kaufpreis, die der Steuerpflichtige als Rückerstattungsverpflichteter an den Rückerstattungsberechtigten leistet, keine Berücksichtigung [5].

e') Die Abzüge vom Grundbetrag und ihre Problematik

a'') Die Schuldzinsen

a''') Grundsätzliches

Vom Grundbetrag sind nach § 2 Abs. 2 der VO bis zu seiner Höhe die Schuldzinsen abzusetzen, die mit der Nutzung des Grundstücks zu Wohnzwecken in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen. Der Abzug der Schuldzinsen ist somit auf die Höhe des Grundbetrages beschränkt. Diese Anordnung ist damit begründet, daß der Ansatz eines negativen Nutzungswertes dem Grundgedanken der VO widerspreche, da sich für den Inhaber einer Wohnung im eigenen Einfamilienhaus immer noch eine angemessene Verzinsung des Eigenkapitals ergeben muß, weshalb auch schon das Herabgehen bis auf 0 DM ein Entgegenkommen darstelle [6]. Auch wür-

---

1) z.B. durch Berichtigungsfeststellung, Fortschreibung oder Rechtsmittelentscheidung

2) FG Hamburg vom 31.10.1952, DStZ (B) 1954, S.10

3) Vgl.: Abschn. 162 Abs. 2 EStR 1961 und die entsprechende Vorschrift des § 31 GrStDV vom 29.1.1952 BGBl I, S. 79

4) RFH vom 10.3.1938, RStBl 1938, S. 528

5) FG Düsseldorf vom 27.10.1954, B 1954, S. 992

6) Vgl. auch: Stegmaier: Der Nutzungswert der Wohnung im eigenen Einfamilienhaus, in: FR 1956, S. 43

den bei der Wohnung im eigenen Haus an die Stelle der Mietzinsen die Zinsen für das im Haus angelegte Fremdkapital und die Kosten der Erhaltung des Hauses treten. Ein Abzug der Schuldzinsen über den Grundbetrag hinaus käme aber im Ergebnis einem Abzug des Wohnungsaufwandes gleich, was eine Begünstigung dieser Steuerpflichtigen gegenüber denjenigen sei, die in gemieteten Räumen wohnen [1].

Diese Vorschrift ist seit Jahren Gegenstand heftiger Kritik. Der Streit besteht sowohl über die Rechtmäßigkeit als auch über die Auslegung des § 2 Abs. 2 der VO. Im Lauf der Zeit haben sich über die steuerliche Behandlung derjenigen Schuldzinsen, die den Grundbetrag übersteigen, drei Ansichten herausgebildet. Die Finanzverwaltung [1] und Bubenzer [2] erklären diese Schuldzinsen als steuerlich nicht berücksichtigungsfähig. Dagegen wollen vor allem Stenz [3] und Jaekel [4] den überschießenden Zinsbetrag als Sonderausgaben behandelt sehen. Hauptsächlich Friedrich vertritt demgegenüber die Ansicht, daß § 2 Abs. 2 VO nicht rechtmäßig sei, so daß der volle Zinsbetrag in jedem Falle als Werbungskosten anzuerkennen sei [5]. Er begründet diese Auffassung damit, daß sich die Ermächtigung des § 29 Abs. 3 EStG ihrem Wesen nach nur auf die Festsetzung eines Durchschnittsatzes für die laufenden Ausgaben für das Haus erstrecke, nicht auch für die Unkosten der Finanzierung, denn die Höhe der Zinsen werde weder durch das Haus noch durch den Einheitswert, sondern allein durch die finanzielle Lage des Eigentümers und durch die Lage des Kapitalmarktes bestimmt. Aus diesem Grund entziehe sich ihr Abzug einer generellen Regelung mit Durchschnittsätzen. Außerdem werde gegen einen wesentlichen Grundsatz des Einkommensteuerrechtes verstoßen, welcher die Zulässigkeit des Abzugs der vollen aufgewendeten Werbungskosten beinhaltet (§ 9 EStG), um so die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen richtig ermitteln zu können.

Wenig stichhaltig ist der Einwand Friedrichs, daß der Hinweis auf die ähnliche Regelung der Durchschnittsbesteuerung in der Landwirtschaft nicht gelten könne, da dort, anders als bei der VO, innerhalb mehrerer Wirtschaftsjahre ein Ausgleich eintrete, denn auch bei der Besteuerung nach der VO wird ein gewisser Ausgleich geschaffen nach ganzer oder teilweiser Tilgung der Bauschuld.

---

1) RdErl. des RdF vom 26. 1. 1937, RStBl 1937, S. 163

2) Vgl.: Bubenzer, F.: Werbungskosten und Betriebsausgaben bei der Durchschnittsbesteuerung, in: StuW 1954, S. 594

3) Vgl.: Stenz; in: StP 1954, S. 62 und 1955, S. 30

4) Vgl.: Jaekel: Der Abzug von Schuldzinsen beim Einfamilienhaus, in: B 1955, S. 154

5) Vgl.: Friedrich, W.: Voller Zinsabzug beim Einfamilienhaus, in: BB 1954, S. 407 und Der Zinsabzug beim Einfamilienhaus, in: StuW 1954, Sp. 597

Zu dem gleichen Ergebnis wie Friedrich kommt Felix [1], allerdings mit anderen Begründungen.

Als Hauptargument führt er ins Feld, daß die vom Gesetzgeber fingierten Einkünfte aus dem Bewohnen des eigenen Einfamilienhauses als eine Untergruppe der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung ausgestaltet seien. Hieraus folge logisch, daß das Gesetz den Eigenwohner als Vermieter sieht, der sich die Wohnung selbst vermietet. Damit sei - zunächst rein gedanklich gesehen - einkommensteuerrechtlich der Eigenwohner dem Steuerpflichtigen, der an Dritte, also an Fremde vermietet, gleichgestellt. Daher sei auch ein negativer Nutzungswert denkbar, es sei denn, daß das Gesetz selbst eine Geltendmachung des Verlustes verbiete. Er läßt auch die Ansicht von Boeker [2] und des FG Karlsruhe [3] nicht gelten, welche von einer "eigentümlichen Doppelstellung des Eigenhausbewohners" sprechen, die bereits die Rechtsprechung des RFH erkannt und berücksichtigt habe [4]. Denn diese Art der Betrachtung hätte nur zur Behandlung einer Sonderfrage, nämlich als Anhaltspunkt und Hilfsmaßnahme bei der Errechnung des Mietwertes im Falle herrschaftlicher Villen, bei denen die Dinge gegenüber üblichen Einfamilienhäusern anders liegen, gedient. Im Gegenteil sähe der Gesetzgeber den Steuerpflichtigen n u r in seiner fingierten Eigenschaft als Vermieter gegenüber sich selbst und seiner Familie und unterziehe den lediglich gedachten Nutzungsvorteil der Besteuerung, während er die gleichzeitige Eigenschaft des Steuerpflichtigen als Mieter nicht beachte.

Ist man dieser Meinung, so müßte man hieraus folgern, daß auch etwaige Verluste aus dieser Einkommensquelle anzuerkennen sind. Denn die Finanzverwaltung kann dann nicht plötzlich beim Vorliegen eines negativen Nutzungswertes den Steuerpflichtigen demnach als Mieter betrachten.

Interessant ist auch die Argumentation von Felix, daß § 29 EStG nicht die Korrektur des Grundbetrages in der Weise decke, daß im Rahmen von Durchschnittsaufwendungen lediglich zum Teil tatsächlich erwachsene Unkosten berücksichtigt werden.

---

1) Vgl.: Felix, G.: Zur Frage des vollen Verlustausgleichs beim Einfamilienhaus, in: FR 1955, S. 351; derselbe: Zur Zulässigkeit des negativen Nutzungswertes der Wohnung im eigenen Einfamilienhaus, in: FR 1956, S. 294 und derselbe: Zur Rechtsgültigkeit des § 2 Abs. 2 VO von 1937, in: FR 1956, S. 417

2) Vgl.: Boeker, H.: Voller Zinsenabzug beim Einfamilienhaus, in: DStZ 1955, S. 359

3) FG Karlsruhe vom 5. 8. 1955, EFG 1955, S. 330

4) Vgl. auch: Borries: Der Nutzungswert der Wohnung im eigenen Haus, in: DStZ 1921/22, Sp. 308
RFH vom 8. 2. 1928, RStBl 1928, S. 198 und RFH vom 8. 2. 1928, RStBl 1928, S. 197

Das FG Karlsruhe [1] hält diesen Einwand für nicht stichhaltig, da dieses Verfahren nicht "ungewöhnlich" sei. Dem hält Felix entgegen, daß zwar in einem pauschalen Verfahren die generelle Gleichmäßigkeit durch bestimmte Manipulationen der individuellen Gleichmäßigkeit angepaßt werden kann, jedoch nur unter der Voraussetzung, daß hiermit ein Wert ermittelt wird, der der materiellen Wahrheit näher kommt als der ursprüngliche Rohwert. In diesem Fall erhält man aber eine von der Wirklichkeit noch mehr abweichende Besteuerungsgrundlage [2].

Hiergegen wandte sich der Bundesfinanzhof [3], der die Beschränkung des Abzugs von Schuldzinsen in § 2 Abs. 2 der VO mit der Begründung für rechtsgültig erklärte, daß die gesamte Regelung für die Eigentümer von Wohnungen sehr günstig sei und den tatsächlichen Verhältnissen gerecht werde. Bei den Berechnungen unter Berücksichtigung der Gegebenheiten ergebe sich kein Verlust [4]. Obwohl dieser Gesichtspunkt recht beachtlich ist, läßt sich nicht bestreiten, daß der Besitzer eines - wie heute üblich - mit erheblichen Zinsen belasteten Eigenheimes, das erst nach der Währungsreform gebaut worden ist, gegenüber dem schuldenfreien Eigenheimbesitzer erheblich schlechter gestellt ist, obwohl doch gerade Neubauten förderungswürdig sind.

Ein einwandfreier Ausweg aus diesen widerstrebenden Gesichtspunkten ist wohl nicht möglich, denn man könnte auch geltend machen, daß gegenüber der Zeit von 1937 eine wesentliche Änderung eingetreten ist, da seinerzeit das heute wesentliche Mißverhältnis von Einheitswert und gemeinem Wert nicht vorgelegen hat [5]. Ebenso ist nicht ganz einzusehen, warum der Eigentümer eines Einfami-

---

1) FG Karlsruhe vom 5. 8. 1955, EFG 1955, S. 330

2) Das Verfahren zur Ermittlung des Nutzungswertes durchläuft drei Stadien:
   1. pauschalmäßige Ausgestaltung: eigentlicher Grundbetrag errechnet sich mit Hilfe des Einheitswertes,
   2. individuelle Ausgestaltung: Abzug tatsächlicher Schuldzinsen bis zur Höhe des Grundbetrages,
   3. pauschalmäßige Ausgestaltung: Nichtberücksichtigung darüber hinausgehender Schuldzinsen.

3) BFH vom 25. 1. 1957, BStBl III 1957, S. 131

4) Vgl. auch: FG Kiel vom 15. 12. 1954, EFG 1955, S. 332
   FG Münster vom 31. 3. 1955, EFG 1955, S. 238; vom 28. 11. 1955, DStZ (B) 1956, S. 427; vom 11. 7. 1956, FR 1956, S. 418
   FG Nürnberg vom 28. 11. 1955, DStZ (B) 1956, S. 127
   FG Düsseldorf vom 14. 12. 1955, DStZ (B) 1956, S. 197; vom 11. 7. 1956, FR 1956, S. 417 und
   FG Hamburg vom 21. 12. 1955, EFG 1956, S. 135

5) Vgl. auch: Hoffmann; in: FR 1957, S. 256

lienhauses schlechter gestellt werden sollte als der Eigentümer eines Mehrfamilienhauses oder eines vermieteten Einfamilienhauses, der zweifellos sämtliche Schuldzinsen in Abzug bringen kann, auch wenn hierbei ein Verlust entsteht.

Zu Zweifeln gibt auch der Fall Anlaß, daß der Gewerbetreibende, der einen Geschäftskredit aufnimmt und damit auf dem Wege der Privatentnahme ein Einfamilienhaus finanziert, zwar den Nutzungswert voll versteuert, die Zinsaufwendungen aber im Rahmen der gewerblichen Gewinnermittlung voll als betriebliche Aufwendungen berücksichtigen kann.

Diese Bedenken werden auch nicht beseitigt durch das Bundesverfassungsgericht, [1] welches sich vor allem mit folgenden drei Angriffen auf die bestehende gesetzliche Regelung auseinandersetzt:

a) Die Belastung des Nutzungswertes der Wohnung im eigenen Haus mit Einkommensteuer (§ 21 Abs. 2 EStG) verstößt gegen den Gleichheitsgrundsatz des Art. 3 Abs. 1 GG,
b) die Pauschalierung dieser Steuer (§ 29 Abs. 3 EStG) verstößt gegen das Gebot der Individualbesteuerung und damit gegen die durch Art. 2 Abs. 1 GG geschützte Handlungsfreiheit und
c) die Begrenzung des Schuldzinsenabzuges schließt die Zinsen für Einfamilienhausschulden vom Verlustausgleich zwischen den Einkunftsarten aus; dies stellt einen Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG dar.

Bei der Belastung des Mietwerts einer Wohnung im eigenen Haus mit Einkommensteuer sieht das Bundesverfassungsgericht mit Recht den Gedanken der Steuergerechtigkeit als Richtschnur für die Entscheidung an, ob es als Verstoß gegen den Gleichheitssatz zu gelten habe, wenn nur die Nutzung einer Wohnung, nicht aber auch die Nutzung anderer Wirtschaftsgüter steuerlich belastet werde. Es dürfe zwar Gleiches nicht willkürlich verschieden behandelt werden, aber verschiedene Wirtschaftsgüter könnten unter dem besonderen Gesichtspunkt ihrer Nutzung dann nicht als gleich angesehen werden, wenn sich diese Nutzung auf der Ebene eines ganz allgemein vorhandenen Bedürfnisses mit unterschiedlichen finanziellen Folgen vollziehe. Das Wohnbedürfnis sei allgemein, und wer im eigenen Haus wohne, spare einem nicht unter den gleichen Vergünstigungen Wohnenden gegenüber einen bestimmten unvermeidbaren Aufwand. Da aber der Mietaufwand keine steuerlich begünstigte Ausgabe sei, trete die Aufwandsersparnis ins Blickfeld der Abwägung nach Steuergerechtigkeit. Eine ungleiche Behandlung von Eigenwohnung und Mietwohnung solle jedoch vermieden werden.

Die Pauschalierung der Nutzungswertbesteuerung wird geprüft unter dem Gesichtspunkt der Gesetzlichkeit der Besteuerung, der sich im Sinne der Gewährleistung

---

1) BVerfG vom 3. 12. 1958, BStBl I 1959, S. 68

der persönlichen Handlungsfreiheit aus Art. 2 Abs. 1 GG ergibt. Bei der Bejahung dieses differenzierten Pauschalierungsverfahrens wird hervorgehoben, daß eine Besteuerung nach Durchschnittsätzen nicht dem Prinzip der Individualbesteuerung widerspreche, da Pauschalierungen im vorliegenden Fall gemäß dem Grundsatz der "generellen Gleichmäßigkeit" aus Gründen der praktikablen Gesetzeshandhabung zugelassen seien.

Für die Begründung einer Beschränkung des Zinsenabzuges trennt das Bundesverfassungsgericht den Komplex der Einfamilienhausbesteuerung aus dem Verlustausgleich der Einkünftezusammenrechnung heraus und behandelt ihn im Sinne einer Steuer eigener Art. Es führt aus, daß die "Wohltat" einer Beschränkung des steuerbaren Nutzungswertes auf 3 bzw. 3,5 v.H. eines sehr niedrigen Einheitswertes mit dem Nachteil der Verweigerung des im Einkommensteuerrecht üblichen Verlustausgleichs bezahlt werden müsse. Mit demselben Argument bezeichnet es die Tatsache, daß im Falle des § 2 Abs. 2 VO einerseits die gezahlten Schuldzinsen beim Schuldner abzugsfähig sind, daß sie aber andererseits als Einkünfte des Gläubigers besteuert werden, als unbeachtlich [1]. Bedenklich ist die Auffassung des Finanzgerichts Münster [2], welches eine Begrenzung des Schuldzinsenabzuges für beide Ehegatten mit der Begründung für zulässig erklärt, der Gesetzgeber sehe zusammenlebende Ehegatten für die Einkommensermittlung auch im Falle der getrennten Veranlagung als Einheit an. Hiergegen spricht das Wesen der Ehegattenbesteuerung [3].

Weniger problematisch ist die Forderung von Jaekel, die den Grundbetrag übersteigenden Schuldzinsen als Sonderausgaben in Abzug zu bringen, da die Schuldzinsen seit jeher bei der Besteuerung des Einkommens als Ausgaben behandelt worden seien, und zwar entweder als Betriebsausgaben, Werbungskosten oder Sonderausgaben, denn die Einkommensteuer knüpfe an die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen an [4]. Der Verordnungsgeber hätte die Abzugsmöglichkeit als Sonderausgabe, die nur auf dem Gesetzesweg hätte beschränkt werden können, übersehen [5].

---

1) Vgl. auch: Strickrodt, G.: Verfassungsrechtliche Legitimierung steuerpolitischer Entscheidungen, in: FR 1959, S. 204

2) FG Münster vom 28.11.1958, EFG 1959, S. 125

3) Vgl.: Henninger, F.: Haushaltsbesteuerung, Ehegatten, Einzelfragen 13 Abschn. 6, in: NStR
und Herrmann-Heuer: a.a.O., S. 1121.

4) Vgl. Fußnote 4 auf Seite 150

5) Vgl.: Jaekel: Der Abzug von Schuldzinsen beim Einfamilienhaus als Sonderausgabe, in: B 1956, S. 170

Gegen diese Auffassung ist einzuwenden, daß es der Systematik des Einkommensteuerrechts widerspricht, Aufwendungen, die wirtschaftlich gleichartig und von einheitlicher Natur sind, zum Teil als Betriebs- und zum Teil als Sonderausgaben anzusehen [1]. Außerdem sind Schuldzinsen nach § 10 Abs. 1 EStG ausdrücklich nur dann als Sonderausgaben zu charakterisieren, wenn sie weder Betriebsausgaben noch Werbungskosten sind. § 2 Abs. 2 VO bestimmt aber die Eigenschaft der Schuldzinsen als Werbungskosten, sofern sie mit der Nutzung im wirtschaftlichen Zusammenhang stehen. Eine Begrenzung wird nur in der Höhe der Abzugsfähigkeit vorgenommen. Im Ergebnis wird also hier eine ähnliche Unterscheidung vorgenommen, wie bei abzugsfähigen und nichtabzugsfähigen Betriebsausgaben nach § 4 Abs. 4 EStG [2]. Dieselben Gründe sprechen gegen die Absetzung des übersteigenden Betrages der Zinsen als außergewöhnliche Belastung [3].

Obwohl sich also eine Reihe von Einwendungen gegen diese Regelung der VO vorbringen lassen, muß auf Grund der Entscheidungen des Bundesfinanzhofs und des Bundesverfassungsgerichtes auch weiterhin davon ausgegangen werden, daß ein Abzug von Schuldzinsen über den Grundbetrag hinaus nicht zulässig ist.

b''') Einzelfälle

Auch die Schuldzinsen für Baudarlehen zur Errichtung eines Einfamilienhauses stellen Werbungskosten dar. Sie sind ohne Beschränkung durch die VO absetzbar, weil es an der Nutzung als Voraussetzung für die Anwendung der VO fehlt und Werbungskosten schon vor Beginn der Einnahmen entstehen können. Dabei kommt es nicht auf den Zeitpunkt der Zahlung, sondern auf den Zeitraum an, auf den die Zinsen wirtschaftlich entfallen [4]; deshalb trifft u. E. auch die Ansicht Littmanns [5] nicht zu, der Zinsen für die Zeit vor der Bezugsfertigkeit, die jedoch erst in einem Kalenderjahr geleistet werden, für das die VO das ganze Jahr bereits anzuwenden ist, vom uneingeschränkten Abzug ausschließen will.

Umstritten war auch die steuerliche Behandlung des Erbbauzinses bei selbstbewohnten Einfamilienhäusern. Der Reichsfinanzhof [6] hat entschieden, daß der

---

1) Vgl.: Fußnoten 1 und 2 auf Seite 151 und BFH vom 29. 10. 1953, BStBl III 1953, S. 353
2) Vgl. auch: Fritsch: Schuldzinsen als Werbungskosten, Sonderausgaben oder außergewöhnliche Belastung, in: Wpfg. 1954, S. 56
3) FG Münster vom 26. 7. 1956, FR 1956, S. 418
4) BFH vom 29. 10. 1953, BStBl III 1953, S. 353 und
BFH vom 25. 11. 1954, BStBl III 1955, S. 26
5) Vgl.: Littmann, E.: Abzüge bei Einkünften aus Einfamilienhäusern, in: B 1955, S. 129
6) RFH vom 6. 5. 1943, RStBl 1943, S. 531 und
RFH vom 10. 2. 1944, RStBl 1944, S. 418

Erbbauzins nicht zu den abzugsfähigen Schuldzinsen gehöre, weil es an einem zu verzinsenden Fremdkapital mangle. Er stelle Werbungskosten dar, die mit der Wohnungsnutzung in wirtschaftlichem Zusammenhang stünden und sei darum nach den allgemeinen Grundsätzen der VO im Grundbetrag abgegolten. Hiervon weicht die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes ab [1], der die Lücke in der VO unter Berücksichtigung ihres Grundgedankens dadurch ausfüllen will, daß er die Eigentümer von auf Grund eines Erbbaurechts errichteten Einfamilienhäusern eben so behandelt wie die übrigen Eigentümer von Einfamilienhäusern, indem er den Erbbauzins, den er begrifflich zu den Werbungskosten aus Vermietung und Verpachtung rechnet, bis zur Höhe des Grundbetrages für absetzbar erklärt. Diese Auslegung entspricht keineswegs dem erheblichen rechtlichen sowie wirtschaftlichen Unterschied zwischen Fremdkapital und Erbbaurecht. Denn wer mit Fremdkapital baut, ist Eigentümer des Grundstücks mit Gebäude, während der Erbbauberechtigte nur zeitlich begrenzter Eigentümer seines Hauses ist; Eigentümer des Grund und Bodens bleibt nach wie vor der Grundstückseigentümer. Eine weitaus befriedigendere Lösung würde eine Aussonderung des auf den Grund und Boden entfallenden Einheitswertes darstellen [2]. Eine Absetzung des Erbbauzinses als Sonderausgaben gemäß § 10 Abs. 1 Ziff. 1 EStG scheidet aus oben genannten Gründen aus.

Werden Einfamilienhäuser gegen Rentenzahlungen erworben, so sieht die VO einen Abzug für die Kaufpreisrenten nicht vor, da der in der Rentenzahlung enthaltene Betrag für die Abdeckung des Kaufpreises bereits in der Verteilung der Anschaffungskosten in Form der Abnutzungsabsetzungen auf das Grundstück berücksichtigt wird. Die in den Kaufpreisrenten anteilig enthaltenen Zinsen sind jedoch von dem Grundbetrag für den Nutzungswert der Wohnung abzugsfähig, auch wenn sie nicht ausdrücklich als Zinsen bezeichnet sind. Dieser Betrag muß dann unter Zugrundelegung eines angemessenen Zinsfußes, der im Wirtschaftsleben des Bundesgebietes für gleichartige Leistungen angesetzt worden ist, ermittelt werden [3].

Die Zinsen auf Umstellungsgrundschulden sind ebenso Schuldzinsen wie Hypotheken- oder Grundschuldzinsen. Stehen sie in wirtschaftlichem Zusammenhang mit dem Grundstück, dann sind sie einkommensteuerliche Werbungskosten. Sie sind also nicht als Sonderausgaben, sondern bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zu berücksichtigen. Im Rahmen der VO fällt somit der Abzug der Zinsen auf Umstellungsgrundschulden unter die Begrenzung des § 2 Abs. 2 VO

---

1) BFH vom 13. 5. 1954, BStBl III 1954, S. 199

2) Vgl. auch: Kaatz; in: FR 1955, S. 22

3) BFH vom 22. 9. 1955, BStBl III 1955, S. 320

Keine Werbungskosten bilden nach Ansicht der Finanzverwaltung [1] Zinszahlungen eines Grundstückserwerbers bei Umstellungsgrundschulden, da der Abzug bei der Einkommensteuer ausgeschlossen ist. Diese Auffassung ist insofern bedenklich, als der Erwerber nicht seine eigene "Soforthilfe" tilgt und dementsprechend für ihn diese Zinsen allgemeiner Art und nicht Zinsen aus Umstellungsgrundschulden sind. Demzufolge hat auch der Veräußerer die vom Erwerber gezahlten Zinsbeträge seinem Einkommen hinzuzurechnen, da er von einer steuerlich nicht abzugsfähigen Zinsschuld befreit wird [2].

Strittig war der Abzug der Tilgungsbeträge auf Umstellungsgrundschulden, die wirtschaftlich nicht den Schuldzinsen gleichzustellen, sondern echte Schuldkapitalrückzahlungen sind. Nach dem Urteil des Finanzgerichts Kassel vom 20.8.1953 [3] sollte die Beschränkung der Abzugsfähigkeit nach § 2 Abs. 2 VO auch für Tilgungsleistungen auf Umstellungsgrundschulden gelten. Hiergegen ist einzuwenden, daß der Abzug von Tilgungsleistungen einen Sonderfall im System des Einkommensteuerrechtes darstellt, während § 29 Abs. 1 Ziff. 2 EStG, auf den sich die VO gründet, bei der Einkunftsermittlung nach Durchschnittsätzen nur solche Gesichtspunkte berücksichtigen konnte, die allgemein im Einkommensteuerrecht Geltung haben. So hat der Bundesfinanzhof [4] entschieden, daß die Tilgungsbeträge als Werbungskosten auch bei Einfamilienhäusern voll anerkannt werden, da diese Frage unter Beachtung des allgemeinen Auslegungsgrundsatzes des § 1 Abs. 2 StAnpG nach dem Sinn und Zweck nicht nur der VO, sondern auch der Sonderbestimmung des § 26 Abs. 2 SHG zu beantworten sei. Es müsse nämlich der Gedanke in den Vordergrund gestellt werden, daß mit der Zulassung des Abzugs der Tilgungsbeträge ein besonderer Anreiz gegeben werden sollte, die Umstellungsgrundschulden möglichst schnell und weitgehend freiwillig zu tilgen, damit auf diese Weise alsbald weitere Mittel für den Wohnungsbau zur Verfügung stehen.

Den Schuldzinsen gleichgestellt werden die Leistungen auf die Hypothekengewinnabgabe, soweit sie bei der Einkommensteuer als Werbungskosten abgezogen werden können [5]. In der Regel steht die Hypothekengewinnabgabe im Zusammenhang mit den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung. Die Zinsen auf die Hypothekengewinnabgabe sind nach § 211 Abs. 1 Ziff. 2 LAG abzugsfähig, die sonstigen Leistungen nach § 211 Abs. 1 Ziff. 2 Satz 2 LAG. Nur als Sonderausgaben kann da-

---

1) Vgl.: Zinsen für Umstellungsgrundschulden nach Grundstücksveräußerung beim Erwerber und Veräußerer, in: BB 1952, S. 540
2) Vgl.: OFD Freiburg vom 11.11.1952, DStZ (B) 1952, S. 93 und Herrmann-Heuer: a. a. O., S. 1123
3) FG Kassel vom 20.8.1953, EFG 1954, S. 34
4) BFH vom 5.8.1954, BStBl III 1954, S. 382
5) Vgl.: Abschnitt 162 Abs. 1 EStR 1961

gegen der Durchschnittszinsanteil bei den Vermögensabgabeleistungen entsprechend ihrem Wesen als Personensteuer berücksichtigt werden [1].

Besitzt ein Steuerpflichtiger zwei eigengenutzte Einfamilienhäuser, so können bei jedem Haus nur die darauf entfallenden Schuldzinsen vom Grundbetrag abgezogen werden, während ein Verlustausgleich zwischen den beiden Häusern nicht möglich ist, da nur solche Zinsen abzugsfähig sind, die in einem besonderen wirtschaftlichen Zusammenhang mit dem belasteten Grundstück stehen. Es ist also auch nicht möglich, daß Zinsen für eine Hypothek auf einem beschlagnahmten Einfamilienhaus bei der Ermittlung der Einkünfte aus einem neu gebauten Einfamilienhaus berücksichtigt werden, selbst wenn das Fremdkapital für den Bau dieses zweiten Einfamilienhauses verwendet wurde [2].

Dient ein Grundstück teilweise eigenen oder fremden gewerblichen, beruflichen oder öffentlichen Zwecken, so ist der Einheitswert für die Ermittlung des Grundbetrages aufzuteilen. In selben Verhältnis sind Schuldzinsen, die mit dem Grundstück in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, zu verteilen. Diejenigen Schuldzinsen, die nicht den Wohnzwecken dienenden Teil des Grundstücks betreffen, sind auszuscheiden und entweder als Werbungskosten, Betriebsausgaben oder Sonderausgaben abzuziehen. Als Aufteilungsmaßstab ist dabei nicht unbedingt die Aufteilung der Nutzfläche nach § 7b EStG maßgebend [3].

Stehen Schuldzinsen mit keiner Einkunftsart in Zusammenhang [4], so können sie bei der Ermittlung der Einkünfte nicht abgezogen werden. Auch ein Abzug als Sonderausgaben scheidet aus, wenn die Zinsen mit Einkünften in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, die bei der Veranlagung außer Betracht bleiben.

b'') Die Bewertungsfreiheit nach § 7b EStG im Zusammenhang mit der Einfamilienhausverordnung

Die erhöhte Absetzung nach § 7b EStG ist auch bei der Berechnung des Nutzungswertes der Wohnung im eigenen Einfamilienhaus zulässig (§ 15 EStDV) [5]. Der Absetzungsbetrag ist in voller Höhe von dem um die abzugsfähigen Schuldzinsen gekürzten Grundbetrag abzuziehen. Ein hierdurch entstehender Verlust kann mit den Einkünften aus anderen Einkunftsarten ausgeglichen werden. Eine Kürzung der er-

---

1) Vgl. auch: Bundt, M.: Zinsen auf die HGA, in: DStZ 1953, S. 397
2) BFH vom 14.11.1951, BStBl III 1951, S. 235 und
BFH vom 25.11.1954, BStBl III 1955, S. 43
3) FG Nürnberg vom 17.10.1956, EFG 1957, S. 158 und
FG Münster vom 31.3.1955, EFG 1955, S. 238
4) z.B. Hypothek, die für Aussteuerzwecke aufgenommen worden ist
5) BFH vom 26.8.1954, BStBl III 1954, S. 300

höhten Absetzung für Abnutzung etwa deshalb, weil in dem Grundbetrag bereits eine normale Abschreibung berücksichtigt ist, scheidet aus. Dies stellt eine Begünstigung der Besitzer von Einfamilienhäusern dar, da § 7b EStG im allgemeinen nur abweichend von § 7 EStG berücksichtigt wird.

Die Vorschrift des § 7b EStG findet Anwendung auf Wohngebäude, die zu mehr als 66 2/3 v.H. Wohnzwecken dienen. Diese Grenze ist von Bedeutung, wenn das Einfamilienhaus zum Teil gewerblichen, öffentlichen oder beruflichen Zwekken dient. In diesen Fällen sind die Wohnzwecken dienenden Flächen festzustellen. [1] Maßgebend ist die jeweilige Nutzung der Räume. Die Berechnung der Nutz- und Wohnflächen erfolgt nach der Berechnungsverordnung vom 17.10. 1957 [2].

Wird das Bauvorhaben in mehreren Bauabschnitten verwirklicht, so kommt es bei der Anwendung des § 7b EStG maßgeblich darauf an, ob von vorneherein die verwirklichte Bauabsicht bestanden hat [3]. Es ist nicht notwendig, daß das Einfamilienhaus immer den gleichen Personen als Wohnung dient [4].

Die erhöhten Absetzungen nach § 7b EStG sind auch auf Aufwendungen für Zubauten, Ausbauten oder Umbauten am bestehenden Gebäude anzuwenden, wenn die neu hergestellten Gebäudeteile zu mehr als 80 v.H. Wohnzwecken dienen (§ 7b Abs. 2 EStG).

Sind auf einem Grundstück mehrere verschieden genutzte Gebäude errichtet, so ist es von Bedeutung, ob der Komplex insgesamt die Voraussetzungen des § 7b EStG erfüllen muß oder nur die einzelnen Gebäude. Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs ist ein einheitliches Gebäude nur anzunehmen, wenn sich die einzelnen Gebäude ergänzen [5]. Ist auf einem Grundstück beispielsweise ein Einfamilienhaus und außerdem eine baulich nicht verbundene Garage errichtet worden, so gehören beide Bauwerke zusammen und stellen eine wirtschaftliche Einheit dar [6]. Unter der Voraussetzung, daß das Gebäude ohne den Wiederaufbau nicht mehr oder nicht mehr voll zu Wohnzwecken verwendet werden kann, ist auch der Wiederaufbau von kriegszerstörten oder beschädigten Gebäuden begünstigt.

Werden Gebäude im Rahmen von Kleinsiedlungen oder als Kaufeigenheime errichtet [7], so fällt die Voraussetzung, daß nur der Bauherr für die Vergünstigung des

---

1) Vgl.: Abschn. 54 EStR 1961
2) BStBl I 1957, S. 508
3) BFH vom 28.7.1955, BStBl III 1955, S. 292
4) BFH vom 14.5.1958, BStBl III 1958, S. 312
5) BFH vom 21.4.1955, BStBl III 1955, S. 183
6) BFH vom 19.12.1956, BStBl III 1957, S. 66
7) §§ 9 Abs. 2 und 10 des 2. WoBauG (BGBl 1956 I, S. 523) i.V.m. § 16 EStDV

§ 7b EStG in Betracht kommt, weg. § 7b EStG kann aber auch von den Beteiligten einer Erbengemeinschaft in Anspruch genommen werden [1], nicht jedoch von einem Nutznießer [2].

Grundsätzlich sind nur die Herstellungskosten begünstigt, zu denen alle die mit dem Bau des Einfamilienhauses zusammenhängenden Aufwendungen gehören. Auszuscheiden sind jedoch die Beträge, die für den Wert der eigenen Arbeitsleistung angesetzt worden sind [3], die Kosten für die erstmalige Anlage von Gärten, Kapitalbeschaffungskosten, Vermittlungsgebühren für die Beschaffung von Fremdmitteln, die an Dritte gezahlt werden [4] und Zuschüsse nach § 7c EStG, sofern der Zuschuß für die Errichtung des Gebäudes gegeben wurde.

Aufwendungen für Straßenanliegerbeiträge sind nur dann Herstellungskosten, wenn der Steuerpflichtige für die Unterhaltung und Erneuerung der Straße und des Gehsteigs aufzukommen hat, da nur in diesem Fall ein Wertverzehr angenommen wird [5].

Ausnahmsweise bilden nicht die Herstellungs-, sondern die Anschaffungskosten die Grundlage für die Sonderabschreibung, wenn es sich um einen Ersterwerb im Sinne des § 7b Abs. 3 und 4 EStG handelt. Als Anschaffungskosten gelten dabei neben dem Kaufpreis auch die Nebenkosten; der Wertanteil, der auf Grund und Boden entfällt, ist auszuscheiden.

Erstmals können die Sonderabschreibungen im Jahr der Herstellung oder des Ersterwerbs vorgenommen werden; darunter ist das Jahr zu verstehen, in dem das Haus bezugsfertig wird [6], oder in dem die Eigentumsübertragung stattgefunden hat.

c'') Sonstige Aufwendungen für Einfamilienhäuser und ihre Abzugsfähigkeit im Rahmen der Einfamilienhausverordnung

Lange Zeit herrschte keine Einigkeit über die Beantwortung der Frage, ob Aufwendungen für die Beseitigung von Kriegsschäden vom Grundbetrag in Abzug gebracht werden können oder nicht. Die Abzugsfähigkeit wurde mit der Berufung auf den

---

1) BFH vom 13. 12. 1957, BStBl III 1958, S. 72
2) BFH vom 7. 4. 1955, BStBl III 1955, S. 184
3) BFH vom 30. 6. 1955, BStBl III 1955, S. 238
4) Vgl.: Tullins: Einkommensteuerliche Behandlung von Geldbeschaffungskosten bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, in: DStZ 1957, S. 197
5) BFH vom 20. 5. 1957, BStBl III 1957, S. 343
6) BFH vom 8. 4. 1954, BStBl III 1954, S. 175
BFH vom 8. 2. 1957, BStBl III 1957, S. 133 und
Oschmann, M.: Der Begriff der Bezugsfertigkeit von Gebäuden, Wohn- und Geschäftsräumen, in: B 1957, S. 341

Wortlaut der VO verneint. Das Finanzgericht Stuttgart [1] vergleicht dabei den Besitzer eines Einfamilienhauses mit dem Inhaber einer Mietwohnung. Ein Steuerpflichtiger, der eine Mietwohnung innehabe, dürfe den Wohnungsaufwand bei der Ermittlung seines Einkommens nicht abziehen. Bei der Wohnung im eigenen Einfamilienhaus treten an die Stelle der Miete die Zinsen für das im Hause angelegte Fremdkapital und die Hausunkosten einschließlich der Absetzung für Abnutzung. Was an reinem Nutzungswert verbleibe, wollten die Durchschnittsätze der VO erfassen. Dies geschehe nach dem Gedanken der Kapitalnutzung durch den auf Grund des Einheitswertes errechneten Grundbetrag. Bei kriegsbeschädigten Einfamilienhäusern komme nur eine Herabsetzung des Einheitswertes in Betracht, wodurch sich dann der Grundbetrag ändere [2].

Hiergegen wandten sich mit Recht vor allem Fürnrohr und Ellinger [3], die den Abzug von Aufwendungen zur Beseitigung von Kriegsschäden auch bei Einfamilienhäusern über den Grundbetrag hinaus befürworten, weil bei Erlaß der VO an derartige Aufwendungen nicht gedacht worden sei, sie folglich auch bei Festsetzung des Vomhundertsatzes des Einheitswertes für Errechnung des Grundbetrages nicht berücksichtigt worden sein können.

In Abweichung von der früheren Rechtsprechung hat sich der Bundesfinanzhof dieser Ansicht angeschlossen [4], indem er davon ausgeht, daß bei der Bemessung des Grundbetrages lediglich der regelmäßige Aufwand berücksichtigt wird. Wasser-, Brand- oder Windschäden, mit denen auch in Friedenszeiten gerechnet werden müsse, seien durch die VO abgegolten [5], nicht jedoch Schäden durch Zwangs-

---

1) FG Stuttgart vom 7. 6. 1951 und vom 19. 7. 1951 in: Wpfg 1951, S. 403

2) Zustimmend: BFH vom 7. 2. 1952, BStBl III 1952, S. 68
Littmann, E.: Abzüge bei Einkünften aus Einfamilienhäusern, in: B 1955, S. 129 und Hoffmann; in: FR 1952, S. 167

3) Vgl.: Fürnrohr: Bombenschädenreparaturen an Einfamilienhäusern, in: Wpfg 1951, S. 481; derselbe: Die Aufwendungen zur Beseitigung von Kriegsschäden bei eigengenutzten Einfamilienhäusern, in: BB 1951, S. 109
Ellinger: Einfamilienhaus oder Mietwohngrundstück, in: BB 1951, S. 130; derselbe: Kriegsschäden am eigengenutzten Einfamilienhaus, in: DStZ 1953, S. 405
FG Bremen vom 17. 7. 1951, FR 1951, S. 376 und
FG Düsseldorf vom 21. 12. 1953, EFG 1954, S. 176

4) BFH vom 21. 4. 1955, BStBl III 1955, S. 173

5) Zustimmend: BFH vom 27. 9. 1956, BStBl III 1957, S. 16
FG Hamburg vom 31. 10. 1952, DStR 1954, S. 43 und FG Stuttgart vom 19. 9. 1955, EFG 1956, S. 43
Ablehnend: Hoffmann; in: FR 1957, S. 136

einweisung von Mietern [1]. Hiernach sind also Aufwendungen zur Beseitigung von Kriegsschäden voll abzugsfähige Werbungskosten, soweit sie zum Erhaltungsaufwand gehören und nicht als Herstellungskosten anzusehen sind.

Die Änderung der Rechtsprechung kann zwar bei Wiederaufrollung rechtskräftiger Veranlagungen berücksichtigt werden, eine Nachholung des bisher versagten Abzugs ist jedoch nicht möglich und wird auch von der Finanzverwaltung abgelehnt[2].

Eine grundsätzlich andere Situation ergibt sich bei anfallenden Instandsetzungskosten, die durch die Besatzungsmächte verursacht wurden. Nach Abschnitt 162 Abs. 5 letzter Satz EStR 1961 ist die Einfamilienhausverordnung auch anzuwenden, wenn das Einfamilienhaus beschlagnahmt ist und der Eigentümer nicht beantragt, daß die Einkünfte aus dem beschlagnahmten Einfamilienhaus nach dem Überschuß der Einnahmen über die Werbungskosten ermittelt werden.

In diesen Fällen können die im Zusammenhang mit der Beschlagnahme notwendig gewordenen Instandsetzungsaufwendungen nicht berücksichtigt werden, da sie mit dem Grundbetrag bereits als abgegolten anzusehen sind [3]. Andererseits bleiben auch Entschädigungen, die dem Eigentümer aus Anlaß der Freigabe des Einfamilienhauses für die während der Beschlagnahme entstandenen Schäden bezahlt werden, außer Ansatz, ohne Rücksicht darauf, ob sie zu Reparaturen verwendet worden sind oder nicht [4]. Führt diese Regelung aber zu besonderen Härten, so können im Einzelfall Billigkeitsmaßnahmen nach § 131 AO getroffen werden [5].

Wurden während der Zeit der Beschlagnahme die Einkünfte nach dem Überschuß der Einnahmen über die Werbungskosten ermittelt, so können die Instandsetzungskosten, die mit dem Wiederbezug der Wohnung notwendig geworden sind, bei der Ermittlung der Einkünfte in voller Höhe als Werbungskosten abgesetzt werden [6]. Dies muß auch gelten, wenn der Steuerpflichtige das Einfamilienhaus erst ab dem auf das Jahr der Bezahlung der Instandsetzungskosten folgenden Jahr selbst bewohnt,

---

1) a. A.: FG Düsseldorf vom 21. 12. 1953, EFG 1954, S. 176

2) Vgl. BdF-Erlaß vom 2. 7. 1955, BB 1955, S. 628 und OFD Freiburg vom 29. 7. 195 OFD Stuttgart vom 23 8. 1955, OFD Karlsruhe vom 15. 7. 1955, DStZ (B) 1955, S. 396

3) BFH vom 30. 8. 1956, BStBl III 1956, S. 303

4) Vgl. auch: Fin. Beh. Hamburg, Erl. vom 10, 9. 1953, B 1953, S. 875 und BdF-Erlaß vom 11. 7. 1956, DStZ (B) 1956, S. 482

5) Vgl.: Henninger: Zur Behandlung bezahlter Belegungsschäden bei privatem Hausbesitz, in: B 1960, S. 766

6) Vgl.: FG Karlsruhe vom 18. 12. 1957, EFG 1958, S. 123 und Ziegler, R.: Aufwendungen für Instandhaltungskosten an beschlagnahmt gewesenenen Einfamilienhäusern, in: BB 1956, S. 650

da erst ab diesem Veranlagungszeitraum die VO wieder anzuwenden ist [1].

Auch erhöhter Erhaltungsaufwand, der beispielsweise wegen der Verwendung schlechten Materials entstanden ist, ist im Grundbetrag für den Nutzungswert enthalten, da die Ausnahme, die der Bundesfinanzhof bei Kriegsschäden zugelassen hat, nicht auf andere Fälle übertragen werden darf [2].

Ebenso sind außergewöhnliche Reparaturkosten im Grundbetrag abgegolten [3]. Diese Auffassung des Bundesfinanzhofes zeigt, daß eine Begünstigung nur im Fall von Kriegsschäden in Frage kommen soll. Bedenklich ist dabei die ungleichmäßige Behandlung der Steuerpflichtigen, die vom Gesetz- und Verordnungsgeber nicht vorgesehen ist.

Auch die Aufwendungen zur Abwehr eines Rückerstattungsanspruches sind nicht abzugsfähig [4]. Ebenso dürfen die Nachzahlungen auf den Kaufpreis, die zum Abschluß eines Rückerstattungsverfahrens aufgewendet werden, den Nutzungswert nicht beeinträchtigen.

Dagegen können u.E. die Beträge, die bei dem Geber nach § 7c EStG begünstigt sind, die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung mindern, da mit der Abzugsfähigkeit solcher Zuschüsse als Werbungskosten eine systemwidrige zusätzliche Einkünfteminderung geschaffen worden ist, die durch die Durchschnittsbesteuerung nach § 29 EStG nicht betroffen worden sein kann, da Zuschüsse sonst keine Werbungskosten sind [5].

Schließlich können noch Aufwendungen zur Errichtung bestimmter Anlagen und Einrichtungen, verteilt auf 10 Jahre, vom Grundbetrag abgesetzt werden (§ 82a EStDV). Es muß sich jedoch um Gebäude handeln, die vor dem 21.6.1948 hergestellt worden sind. Außerdem kommen nur Maßnahmen in Frage, die in Anlage 7 zur Einkommensteuerdurchführungsverordnung genannt sind.

Sonstige Werbungskosten können allenfalls nach § 33 EStG geltend gemacht werden [6].

---

1) Vgl.: Gierschmann; in: DStZ 1956, S.278
2) FG Düsseldorf vom 6.8.1958, EFG 1959, S.201
3) BFH vom 6.5.1959, FR 1959, S.387 (nicht amtlich veröffentlicht)
4) FG Düsseldorf vom 2. 3.1955, EFG 1955, S.136
FG Düsseldorf vom 27.10.1954, B 1954, S.992
5) Vgl. auch: Littmann, E.: Das Einkommensteuerrecht, Stuttgart 1962, S.1268
6) RFH vom 3.11.1938, RStBl 1939, S.155

cc) Der Übergang von der Ermittlung des Nutzungswertes nach der Einfamilienhausverordnung zur Überschußrechnung

Wird ein vorher vom Eigentümer selbst bewohntes Einfamilienhaus vermietet, so findet ein Übergang von der Ermittlung des Nutzungswertes nach der Einfamilienhausverordnung zur Überschußrechnung statt. Hier ist es zweifelhaft, ob sich die Versteuerung der Einnahmen und Werbungskosten nach dem Zeitpunkt des Zu- und Abfließens richtet oder nach dem Zeitraum, auf welchen sie sich beziehen. Die Finanzgerichte Karlsruhe [1] und Hannover [2] sind der Ansicht, daß § 11 EStG zur Anwendung komme, da er auf den Zeitabschnitt des Zu- und Abfließens abstellt und nicht auf den Zeitraum, welchem die Einnahmen oder Ausgaben wirtschaftlich zuzurechnen sind. Dagegen hat der Bundesfinanzhof zu Recht ausgeführt, daß bei Zahlung von Zinsen während der Geltungsdauer der VO für den vorhergehenden Zeitraum der Überschußrechnung die VO wegen des wirtschaftlichen Zusammenhanges zwischen Schuldzinsen und Nutzung nicht berührt werde [3].

Eine andere Beurteilung ergibt sich bei der Berücksichtigung von Reparaturaufwendungen, da bei ihnen meist nicht hinreichend sicher festgestellt werden kann, welchen Zeitraum sie betreffen. Geht man daher vom Ansatz des Nutzungswertes zur Überschußrechnung über, so werden auch die Aufwendungen nach dem Wechsel in der Einkunftsermittlung für während der Zeit der Anwendung der VO unterlassene Reparaturen als Werbungskosten abgezogen werden können (§ 11 Abs. 2 EStG). Der Einwand, daß die Reparaturen für die Vergangenheit durch den Ansatz des Nutzungswertes bereits abgegolten seien, wird entkräftet durch die Tatsache, daß selbst bei der Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich unterlassene Instandhaltungsaufwendungen nur dann durch Rückstellungen berücksichtigt werden können, wenn sie innerhalb von drei Monaten nach dem Bilanzstichtag durchgeführt worden sind [4].

Im umgekehrten Fall, in dem also zukünftig die Einfamilienhausverordnung anzuwenden ist, hat eine Artfortschreibung zu dem auf die Änderung der Verhältnisse folgenden 1.1. stattzufinden (§ 22 Abs. 2 BewG i.V.m. § 225a AO). Diese im Einheitswertverfahren getroffene Feststellung ist auch für den Zeitpunkt maßgebend, ab dem die VO Anwendung findet. Deshalb können die bis zu dem auf den Auszug des Mieters folgenden 1.1. bezahlten Reparaturkosten als Werbungskosten berücksichtigt werden, auch wenn sie nach dem Auszug des Mieters beglichen worden sind.

---

1) FG Karlsruhe vom 18.12.1957, EFG 1958, S.123
2) FG Hannover vom 12.11.1958, EFG 1959, S.127
3) BFH vom 25.11.1954, BStBl III 1954, S.26
4) BFH vom 15. 2.1955, BStBl III 1955, S.172

Werden Reparaturen vor dem 1.1. nicht restlos ausgeführt, weil der Mieter erst gegen Ende des Jahres auszieht, so sind dementsprechend nur die vor dem Jahreswechsel geleisteten Anzahlungen abzugsfähig [1].

b) Das Wohnungseigentum

aa) Der Begriff des Wohnungseigentums

Mit dem Gesetz über das Wohnungseigentum und das Dauerwohnrecht [2] vom 15.3.1951 (WEG) ist erstmals die rechtliche Möglichkeit geschaffen worden, Eigentum an einer Wohnung, die nicht in einem Einfamilienhaus gelegen ist, zu erlangen. Nach § 1 dieses Gesetzes gilt als Wohnungseigentum das Sondereigentum an einer Wohnung in Verbindung mit dem Miteigentumsanteil an dem gemeinschaftlichen Eigentum, zu dem es gehört. Der Miteigentumsanteil umfaßt den anteiligen Grund und Boden und die Teile, Anlagen und Einrichtungen des Gebäudes, die dem gemeinschaftlichen Gebäude der Wohnungseigentümer dienen (z.B. Keller, Dachboden, Treppe, Garten, Waschküche und dergleichen).

Da der Eigentümer einer Wohnung auch im Grundbuch eingetragen wird, steht er bürgerlich-rechtlich einem Grundstückseigentümer gleich.

bb) Die Bewertung des Wohnungseigentums

a') Selbständige Bewertungseinheit

Nach § 61 WEG bildet jedes Wohnungseigentum eine wirtschaftliche Einheit im Sinne des § 2 BewG. Infolgedessen stellt das Wohnungseigentum eine selbständige Bewertungseinheit dar, für die ein gesonderter Einheitswert festzustellen ist, der sich zusammensetzt aus dem Wert des Miteigentumsanteils an dem gemeinschaftlichen Eigentum und des Sondereigentums an einer Wohnung.

b') Die Grundstücksart

Da das Bewertungsgesetz und die Bewertungsdurchführungsverordnung vor dem Wohnungseigentumsgesetz erlassen worden sind, enthalten sie keine Vorschriften über die Bewertung des Wohnungseigentums.

Man geht deshalb davon aus, daß jedes Wohnungseigentum eine wirtschaftliche Einheit darstellt und somit für die Bestimmung der Grundstückshauptgruppe nicht die Nutzung des gesamten Grundstücks, sondern des Gebäudeteils maßgebend ist,

---

1) Vgl. auch: Wohnungsreparaturen beim Wechsel der Ermittlungsart, in: FR 1958, S.214

2) BGBl 1951, S.175

der auf das Wohnungseigentum entfällt. Aus diesem Grund wurde in den meisten Ländern durch Erlasse das Wohnungseigentum in die Grundstückshauptgruppe "Einfamilienhaus" eingeordnet. Daneben haben jedoch einige Länder eine Einreihung in die Hauptgruppe der sonstigen bebauten Grundstücke vorgenommen (§ 32 Abs. 1 Ziff. 5 BewG).

Während sich durch die verschiedene Behandlung bewertungsrechtlich wegen der grundsätzlichen Bewertung beider Grundstückshauptgruppen mit dem Vielfachen der Jahresmiete keine Unterschiede ergeben, können hierdurch verschiedene steuerliche Belastungen bei der Grundsteuer (§ 29 GrStDV) und der Einkommensteuer hervorgerufen werden. Dagegen hat die Benutzung einzelner Räume zu gewerblichen oder beruflichen Zwecken im allgemeinen keine Auswirkungen in bezug auf die Eingruppierung in eine der Grundstückshauptgruppen, wenn der Mietwert dieser Räume weniger als 20 v. H. der fiktiven Gesamtmiete ausmacht [1].

c') Der Bewertungsmaßstab

Bewertungsmaßstab für Wohnungseigentum ist der gemeine Wert nach § 33 Abs. 2 BewDV. Da der Gesetzgeber für die Ermittlung des gemeinen Wertes keine näheren Anweisungen gibt, haben die Länder beim Wohnungseigentum aus Vereinfachungsgründen angeordnet, wie bei den Mietwohngrundstücken und den gemischt genutzten Grundstücken das Vielfache der Jahresrohmiete zur Bewertung heranzuziehen. Hierbei sind vor allem die Verhältnisse vom 1. 1. 1935 (§ 3a BewDV) und alle Umstände (die verschiedene Lage, die Ausstattung und Einrichtung) zu berücksichtigen, die den Mietwert der Wohnung beeinflussen. Der Vervielfältiger ergibt sich für die jeweilige Grundstücksart aus den 1935 von dem Präsidenten der Landesfinanzämter erlassenen Verordnungen. Soweit die Gruppe "Einfamilienhäuser" in Betracht kommt, ist der Vervielfältiger für Mietwohngrundstücke anzuwenden.

Bei dieser Bewertungsmethode wird der volle Wert des Wohnungseigentums einschließlich der Miteigentumsanteile am Grund und Boden sowie an den sonstigen gemeinschaftlichen Anlagen erfaßt, so daß ein zusätzlicher Ansatz der Miteigentumsanteile entfällt.

Beispiel:

Ein bebautes Grundstück enthält drei Wohnungen (A, B und C), an denen Wohnungseigentum bestellt ist.

Jahresrohmiete A	= 1 500,- DM
Jahresrohmiete B	= 1 200,- DM
Jahresrohmiete C	= 900,- DM

1) Vgl. auch: Eisenblätter-Heisel: a. a. O., S. 91

Beträgt der maßgebliche Vervielfältiger 8, so errechnen sich die Einheitswerte wie folgt:

Einheitswert für das Wohnungseigentum A: 1 500 x 8 = 12 000,-
Einheitswert für das Wohnungseigentum B: 1 200 x 8 = 9 600,-
Einheitswert für das Wohnungseigentum C: 900 x 8 = 7 200,-

In Fällen, in denen das Verhältnis der angesetzten Jahresrohmieten von dem Verhältnis der grundbuchlichen Miteigentumsanteile entgegen den oben angenommenen Tatsachen erheblich abweicht, ist eine anderweitige Berechnung des Wertes der Miteigentumsanteile vorzunehmen. Hier muß zunächst für jedes Wohnungseigentum der Betrag ermittelt werden, mit dem der Wert des Grund und Bodens in dem nach der Jahresrohmiete ermittelten Wert enthalten ist. Dieser Anteil ist von dem für jedes Wohnungseigentum errechneten Wert abzuziehen. Sodann ist der Gesamtbetrag der jeweils abzusetzenden Bodenwertanteile im Verhältnis der im Grundbuch eingetragenen Anteile aufzuteilen. Hierdurch errechnet sich der auf den jeweiligen Wohnungseigentümer entfallende Wertanteil an Grund und Boden, wie er sich nach der Vereinbarung über das gemeinschaftliche Miteigentum ergibt. Demgemäß ist also der nach der Jahresrohmiete ermittelte Wert des Wohnungseigentums um den Bodenwertanteil zu kürzen, der sich ohne Berücksichtigung der Vereinbarung über die Beteiligung an Grund und Boden ergibt. Dem verbleibenden Wert ist der tatsächliche Bodenwertanteil hinzuzurechnen [1].

Beispiel:

Ausgangswert Wohnung A: 1 500 x 8		= 12 000,-
Bodenwertanteil 20 v. H.	./.	2 400,-
	verbleiben	9 600,-
Ausgangswert Wohnung B: 1 200 x 8		= 9 600,-
Bodenwertanteil 20 v. H.	./.	1 920,-
	verbleiben	7 680,-
Ausgangswert Wohnung C: 900 x 8		= 7 200,-
Bodenwertanteil 20 v. H.	./.	1 440,-
	verbleiben	5 760,-

Der Gesamtbetrag der Bodenwertanteile (2 400 + 1 920 + 1 440) ergibt 5 760. Die Anteile betragen je ein Drittel. Auf A, B und C entfallen dann je 1/3 von 5 760,- DM = 1 920,- DM

Die Einheitswerte betragen somit (abgerundet):

Wohnung A: (9 600 + 1 920)	= 11 500,- DM
Wohnung B: (7 680 + 1 920)	= 9 600,- DM
Wohnung C: (5 760 + 1 920)	= 7 600,- DM

1) Vgl. auch: Gürsching, Stenger: a. a. O., Anm. 7 zu § 50

Werden von der Gemeinschaft der Wohnungseigentümer einzelne Räume vermietet, so wird der Wert dieser Räume durch Zuschläge bei der Bewertung der einzelnen wirtschaftlichen Einheiten entsprechend der Anteile erfaßt. Zumindest bedenklich ist diese Handhabung jedoch im Hinblick auf § 2 Abs. 2 BewG, wonach eine Zusammenfassung mehrerer Wirtschaftsgüter zu einer wirtschaftlichen Einheit nur bei einheitlichem Eigentum möglich ist.

Besteht nur an einzelnen Teilen eines Grundstücks ein Wohnungseigentum, so muß das verbleibende Restgrundstück neben dem Wohnungseigentum als besondere wirtschaftliche Einheit bewertet werden.

cc) Die Anwendung der Einfamilienhausverordnung auf das Wohnungseigentum

Nach § 62 WEG sind Eigentumswohnungen, die die Voraussetzungen einer Kleinwohnung im Sinn der Vorschriften über die Gemeinnützigkeit im Wohnungswesen erfüllen, den Wohnungen im eigenen Einfamilienhaus gleichzustellen. Demnach ist die Einfamilienhausverordnung auf die Nutzung dieser Wohnungen durch den Eigentümer anzuwenden. Auf andere eigengenutzte Eigentumswohnungen findet die VO grundsätzlich dann Anwendung, wenn die Wohnung als Einfamilienhaus im Sinne des § 32 Abs. 1 Ziff. 4 BewDV bewertet worden ist. Bei den restlichen Eigentumswohnungen wäre der Nutzungswert in gleicher Weise wie bei eigengenutzten Wohnungen im eigenen Mietwohngrundstück zu schätzen. In § 62 WEG ist zwar festgelegt, daß eine im Wohnungseigentum stehende Wohnung steuerlich in der gleichen Weise wie eine Wohnung im eigenen Einfamilienhaus zu behandeln ist. Es bestanden aber Bedenken rechtsstaatlicher Natur über die Tragweite dieser Vorschrift bei den Steuern vom Einkommen, da das Wohnungseigentumsgesetz vom Bundesrat nicht als Zustimmungsgesetz behandelt worden ist [2]. Diese zweifelhafte Rechtslage wurde durch einen Beschluß der Steuerreferenten des Bundes und der Länder beseitigt, nach dem die Einfamilienhausverordnung auch auf solche eigengenutzten Eigentumswohnungen anzuwenden ist, die als sonstige Grundstücke im Sinn des § 32 Abs. 1 Ziff. 5 BewDV bewertet sind [3]. Die Finanzverwaltung läßt jedoch zu, daß der Steuerpflichtige in diesen Fällen wegen eines steuerlich für ihn günstigeren Ergebnisses die Ermittlung der Einkünfte nach dem Überschuß der Einnahmen über die Werbungskosten vornehmen kann [4].

---

1) VO vom 23. 7. 1940, RGBl I 1940, S. 1012

2) Vgl.: Die eigengenutzte Eigentumswohnung im Einkommensteuerrecht, in: B 1956, S. 244

3) Vgl.: OFD-Koblenz vom 17. 4. 1956, FR 1956, S. 237

4) Vgl. auch: OFD Stuttgart vom 5. 4. 1956, BB 1956, S. 390; OFD Hannover vom 28. 4. 1956, B 1956, S. 488; OFD München und Nürnberg, DStZ (B) 1954, S. 49
OFD Freiburg vom 11. 11. 1952, DStZ (B) 1953, S. 203;
OFD Frankfurt vom 4. 8. 1952, BB 1952, S. 796

In diesem Zusammenhang erhebt sich die Frage, in welchem Jahr die Beiträge, die der Eigentümer einer Eigentumswohnung nach § 21 Abs. 5 Ziff. 4 des Wohnungseigentumsgesetzes der Rückstellung für Instandhaltung des gemeinschaftlichen Eigentums zuzuführen hat, als Werbungskosten abgezogen werden können. Unseres Erachtens kann der Eigentumswohner die Instandhaltungskosten erst dann als Werbungskosten abziehen, wenn die Aufwendungen tatsächlich verausgabt werden, da ein Abzug im Jahr der Zuführung zu dem Rückstellungsfonds nicht vereinbar wäre mit dem einkommensteuerlichen Grundsatz, daß bei der Überschußrechnung Ausgaben erst dann abgesetzt werden können, wenn die Beträge aus der Verfügungsgewalt des Steuerpflichtigen ausgeschieden sind. Das ist aber nicht der Fall bei den dem Instandsetzungsfonds zugeführten, noch nicht verwendeten Beträgen für Reparaturen am gemeinschaftlichen Eigentum [1].

Problematisch bleibt jedoch der mögliche Wechsel der Ermittlungsart der Einkünfte, da der Steuerpflichtige immer dann zur Überschußrechnung übergehen wird, wenn die Werbungskosten besonders hoch sind. Das führt jedoch zu einer eindeutigen Benachteiligung der Eigentümer von Einfamilienhäusern gegenüber den Wohnungseigentümern. Es wäre deshalb wünschenswert, eine ähnliche Entscheidung herbeizuführen, wie sie der Reichsfinanzhof getroffen hat, der einen willkürlichen Wechsel zwischen der Gewinnermittlung des § 4 Abs. 3 EStG und dem Vermögensvergleich nicht zuließ, wenn der Übergang einen offensichtlichen Mißbrauch darstellt [2].

Der Nutzungswert als Vomhundertsatz des maßgebenden Einheitswertes einer Eigentumswohnung ist den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung erst dann zuzurechnen, wenn der Eigentümer die Wohnung tatsächlich benutzt. Er entfällt für die Dauer von Instandsetzungs- und Umbauarbeiten, die dem Einzug vorangehen.

dd) Die erhöhte Absetzung nach § 7b EStG

Die Vorschriften über die erhöhten Absetzungen nach § 7b EStG als Werbungskosten, die für den Ersterwerb von Kleinsiedlungen oder Kaufeigenheimen geschaffen worden sind, gelten für den Ersterwerb einer Eigentumswohnung entsprechend (§ 7b Abs. 4 EStG in Verbindung mit Abschnitt 57 EStR 1961).

Die Vergünstigung kann erstmals im Jahr des Ersterwerbs in Anspruch genommen werden. Dabei kommt es entgegen der Auffassung von Eisenblätter-Heisel [3] nicht auf die Eintragung im Grundbuch an. Maßgebend ist vielmehr, ob der Kauf-

---

1) Vgl. auch: Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung beim Wohnungseigentum, in: FR 1956, S. 382

2) RFH vom 17. 12. 1930, RStBl 1931, S. 448

3) Vgl.: Eisenblätter-Heisel: a. a. O., S. 90

anwärter für die Eigentumswohnung auf Grund des Kaufanwartschaftsvertrages die Nutzungen zieht und die Lasten trägt (Abschn. 56 Abs. 3 EStR 1961).

Voraussetzung für die Anwendung des § 7b EStG auf Eigentumswohnungen ist es, daß die Wohnung vom Bauherrn mit der Verpflichtung errichtet worden ist, sie an natürliche Personen zu Eigentum zu übertragen. Diese Verpflichtung muß vor der Fertigstellung des Gebäudes übernommen worden sein.

Weiterhin muß die erworbene Eigentumswohnung von dem Ersterwerber oder seinen Angehörigen zu Wohnzwecken benutzt werden. Das Urteil des Bundesfinanzhofes [1], wonach es für die Inanspruchnahme der erhöhten Absetzungen gleichgültig ist, ob der Ersterwerber die Wohnung selbst bewohnt oder ob er sie vermietet, hat vom Veranlagungszeitraum 1960 an keine Bedeutung mehr, da die erhöhten Absetzungen nach § 7b Abs. 4 EStG 1960 den Ersterwerb einer Kaufeigentumswohnung im Sinne des § 12 Abs. 2 des Zweiten Wohnungsbaugesetzes vom 27. 6. 1956 voraussetzen (Abschn. 57 Abs. 3 EStR 1961).

Angehörigen freier Berufe macht im Falle der Errichtung eines Einfamilienhauses, in dem sie gleichzeitig ihre Praxis betreiben, die Einhaltung der 66-2/3 v. H.-Grenze vielfach Schwierigkeiten. Jaekel [2] hat deshalb den Vorschlag gemacht, daß der Bauherr den Wohnzwecken dienenden Gebäudeteil zur Eigentumswohnung durch Anzeige gegenüber dem Grundbuchamt erklärt. Diese Aufteilung dürfte jedoch steuerlich keine Anerkennung finden [3]. Zivilrechtlich hat der Teilungsakt nach § 8 des Wohnungseigentumsgesetzes zwar zur Folge, daß das bis dahin am Gesamtgebäude bestehende einheitliche Eigentumsrecht in mehrere an den einzelnen Eigentumswohnungen bestehende Eigentumsrechte aufgespalten wird. Infolge der wirtschaftlichen Betrachtungsweise im Steuerrecht bedeutet das jedoch nicht, daß auch das einheitliche Wirtschaftsgut "Gebäude" durch den zivilrechtlichen Teilungsakt in eine Mehrzahl von Wirtschaftsgütern, in vorliegenden Fall also in Eigentumswohnungen zerlegt wird [4].

Ebenso wie bei dem Eigentümer eines Einfamilienhauses besteht für den Ersterwerber einer Eigentumswohnung die Möglichkeit, die Sonderabschreibungen auf die ersten vier Jahre zu verteilen. Die vom Erwerber geleisteten Anzahlungen sind jedoch nicht begünstigt (Abschn. 59 EStR 1961).

---

1) BFH vom 22. 7. 1960, BStBl III 1960, S. 401

2) Vgl.: Jaekel: Die Sonderabschreibung des § 7b EStG auf Eigentumswohnungen, in: B 1954, S. 662 ff

3) Vgl. auch: Burhoff, A.: Handbuch zu § 7b EStG, Herne-Berlin 1961, S. 73

4) Vgl. auch: ESt-Kartei der OFD Düsseldorf und Köln, zitiert bei: Burhoff A.: Handbuch zu § 7b EStG, Herne-Berlin 1961, S. 73

Die Wertanteile für den Grund und Boden sind aus den Erwerbskosten auszuscheiden.

c) Das Erbbaurecht in Verbindung mit der Durchschnittsbesteuerung

aa) Der Begriff des Erbbaurechts

Das Erbbaurecht gewährt ein dingliches Recht, auf oder unter der Oberfläche eines fremden Grundstücks ein Bauwerk zu haben [1]. Das Grundstück wird vom Erbbauberechtigten genutzt, bleibt aber im Eigentum des Erbbauverpflichteten. Die kraft Grundbucheintrages auch gegen Dritte geltenden Rechte des Erbbauberechtigten können sowohl veräußert als auch vererbt werden. Das auf dem Grund und Boden errichtete Gebäude gilt als wesentlicher Bestandteil des Erbbaurechts und steht somit im Eigentum des Erbbauberechtigten. Dieses Recht kann auf eine bestimmte Dauer oder für immer bestellt werden. Nach dem Ablauf der vertraglich vereinbarten Zeit erlischt das Erbbaurecht und das Eigentum an dem Bauwerk geht in der Regel gegen Gewährung einer angemessenen Entschädigung an den Erbbauverpflichteten über. Als Gegenleistung für die Einräumung des Erbbaurechts ist der Erbbauzins zu entrichten.

bb) Die Bewertung des Erbbaurechts

Für das Erbbaurecht ist ein Einheitswert zu ermitteln, da es nach § 50 Abs. 2 BewG als grundstücksgleiches Recht und als selbständiges Grundstück gilt. Die Bewertung des Erbbaurechts ist in § 46 BewDV näher geregelt. Es ist nach § 46 Abs. 1 BewDV zunächst der Gesamtwert des Grundstücks so zu ermitteln, wie wenn die Belastung nicht bestände. Dieser Gesamtwert gilt als Einheitswert. Er wird in vollem Umfang dem Erbbauberechtigten zugerechnet, wenn die Dauer des Erbbaurechts in dem für die Bewertung maßgebenden Zeitpunkt noch fünfzig Jahre oder mehr beträgt. Der Erbbauberechtigte wird also so behandelt, als ob er auch der Eigentümer des Grund und Bodens wäre. Beträgt die Laufzeit des Erbbaurechts weniger als fünfzig Jahre, so findet eine Aufteilung des Grund und Bodens statt. In der Regel wird dem Erbbauberechtigten der Wert der Gebäude und ein Anteil am Grund und Boden, abgestuft nach der restlichen Dauer des Erbbaurechts, dem Eigentümer des Grund und Bodens der Wert des Grund und Bodens, der nach Abzug des dem Erbbauberechtigten zuzurechnenden Anteils verbleibt, zugerechnet (§ 46 Abs. 3 Ziff. 2 BewDV).

Beispiel:

Gesamtwert des mit dem Erbbaurecht belasteten Grundstücks:

Grund und Boden	20 000,-
Gebäude	80 000,-
	100 000,-

1) Erbbau-VO vom 15.1.1919, RGBl 1919, S. 72 und 122

Die Dauer des Erbbaurechts beträgt am Feststellungszeitpunkt 27 Jahre. Bei Erlöschen des Erbbaurechts ist eine dem Wert des Gebäudes entsprechende Entschädigung zu zahlen.

Es sind zuzurechnen:
dem Erbbauberechtigten:

der Wert des Gebäudes	80 000,-
Anteil am Wert des Grund und Bodens 50 v.H. des Bodenwerts (§ 46 Abs. 3 Ziff. 1 BewDV)	10 000,-
Insgesamt	90 000,-

dem Eigentümer des Grund und Bodens:

verbleibender Bodenwert = 50 v.H.	10 000,-

Diese Aufteilung bietet keine Schwierigkeiten bei Grundstücken, deren Einheitswe im Sachwertverfahren bewertet wird, da hier Bodenwert und Gebäudewert getrennt ermittelt sind. Bei der Bewertung nach dem Vielfachen der Jahresrohmiete bestehen insofern Schwierigkeiten, als die Einzelwerte für Grund und Boden und Gebäude nicht bekannt sind [1].

Dem Eigentümer des Grund und Bodens wird auch ein Anteil am Gebäude zugerechnet, wenn besondere Vereinbarungen dies rechtfertigen. Dies trifft vor allem zu, wenn er nach Ablauf des Erbbaurechts das Gebäude entschädigungslos erhält (§ 46 Abs. 3 BewDV). Hierbei ist der Gedanke maßgebend, daß die Anwartschaft des Bodeneigentümers auf den entschädigungslosen Übergang des Eigentums an dem Gebäude mit dem Heranrücken des Vertragsendes immer größer wird. Strittig ist, ob in solchen Fällen der anteilige Gebäudewert im Gesamtwert am Bewertungsstichtag oder der voraussichtliche Wert des Gebäudes am Tage der Beendigung des Erbbaurechts als Ausgangswert zu verteilen ist. Letztere Auffassung wird hauptsächlich im Schrifttum vertreten [2]. Dem kann nicht zugestimmt werden. Der voraussichtliche Wert des Gebäudes am Vertragsende wird errechnet, indem man vom Ausgangswert am Bewertungsstichtag die normale Abschreibung entsprechend der geschätzten Lebensdauer in Abzug bringt. Das entspräche aber nur dann den tatsächlichen Verhältnissen, wenn die nach Pauschalsätzen geschätzte Abschreibung im gleichen Umfang auch den Einheitswert eines bebauten Grundstücks ver-

1) Vgl. hierzu auch: Krekeler: a. a. O., S. 268

2) Vgl.: Krekeler: a. a. O., S. 269; Gürsching, Stenger: a. a. O., Anm. 5 zu § 50; Rößler: Zur Bewertung des Erbbaurechts, in: DStZ 1953, S. 53 und Diedenhofen, H.: Die steuerliche Behandlung des Erbbaurechts, in: B 1956, S. 240

ändert. Dies trifft jedoch nicht zu, da der Einheitswert bei gleichbleibendem Rechtszustand nicht verändert und von der einkommensteuerlichen Abschreibung nicht beeinflußt wird. Deshalb erscheint es angebracht, in solchen Fällen den vollen anteiligen Gebäudewert als Ausgangswert für die Verteilung zu verwenden und ihn ebenso wie den Grund und Boden nach den Grundsätzen des § 46 Abs. 3 Ziff. 1 BewDV zu verteilen.

Das Recht auf Erbbauzins ist steuerrechtlich k e i n Bestandteil des Grundstücks. Dementsprechend ist auch die Verpflichtung zur Zahlung des Erbbauzinses beim Erbbauberechtigten nicht bei der Bewertung des Erbbaurechtes zu berücksichtigen.

cc) Die Anwendung der Einfamilienhausverordnung auf das Erbbaurecht

Liegen die übrigen Voraussetzungen für die Anwendung der Einfamilienhausverordnung vor, so gilt die VO auch für eigengenutzte Einfamilienhäuser, die im Erbbaurecht errichtet worden sind [1], da derjenige, der ein Einfamilienhaus errichtet, bürgerlich-rechtlicher Eigentümer des Gebäudes ist, weil dieses einen wesentlichen Bestandteil des Erbbaurechts, nicht aber des Grund und Bodens darstellt. In diesem Fall sind die gleichen Grundsätze zu beachten, wie sie weiter oben bereits erläutert worden sind.

Der Grundbetrag ist aus dem Anteil des Einheitswertes zu errechnen, der auf den Erbbauberechtigten entfällt. Da sich der Anteil des Einheitswertes bei einer Restdauer des Erbbaurechts unter fünfzig Jahren alle fünf Jahre ändert, muß auch der Nutzungswert immer wieder neu ermittelt werden.

Die Sonderabschreibung gemäß § 7b EStG kann in der üblichen Weise in Anspruch genommen werden. Bemessungsgrundlage sind die Herstellungskosten ausschließlich der Aufwendungen für das Erbbaurecht [2].

d) Das Wohnungserbbaurecht

Beim Wohnungserbbaurecht handelt es sich um eine Fortentwicklung des bisherigen Erbbaurechts. Es gewährt dem Berechtigten Eigentum an einer Wohnung, ohne daß ein Miteigentumsanteil an Grund und Boden besteht. Das Wohnungserbbaurecht kann nach § 30 Abs. 1 des Wohnungseigentumsgesetzes beim gemeinschaftlichen Erbbaurecht nach Bruchteilen begründet werden. Hier steht jedem der Mitberechtigten das Sondereigentum an einer bestimmten Wohnung und der Miteigentumsanteil an den gemeinschaftlichen Einrichtungen und Nebenräumen zu.

---

1) Vgl.: Steinweg: Zweifelsfragen zu den Einkünften aus Kapitalvermögen, aus Vermietung und Verpachtung und zu den sonstigen Einkünften, in: DStZ 1942, S. 369 und
BFH vom 13. 5. 1954, BStBl III 1954, S. 199

2) Wegen der Behandlung des Erbbauzinses vergleiche die Ausführungen auf S. 156 f

Die Bewertung ist zunächst so durchzuführen, als ob es sich um ein echtes Wohnungseigentum handelt. Der Gesamtwert ist entsprechend § 46 BewDV dem Wohnungserbbauberechtigten zuzurechnen, wenn die Dauer des Erbbaurechts in dem fü die Bewertung maßgebenden Zeitpunkt noch 50 Jahre oder mehr beträgt. Beträgt sie in diesem Zeitpunkt weniger als 50 Jahre, so ist der Gesamtwert nach § 46 Abs. 3 BewDV aufzuteilen. Der nicht dem Wohnungserbbauberechtigten zuzurechnende Teil des Bodenwerts ist dem Grundstückseigentümer zuzurechnen.

Für die Durchschnittsbesteuerung gelten die Ausführungen zum Erbbaurecht für das Wohnungserbbaurecht entsprechend. Die Einfamilienhausverordnung ist anwendbar, wenn der Steuerpflichtige in der ihm auf Grund des Wohnungserbbaurechts gehörenden Wohnung selbst wohnt. Ebenso haben die Ausführungen zu § 7b EStG Geltung. Besondere Probleme bestehen in diesem Zusammenhang nicht.

e) Abschließende Beurteilung der Anwendung von Durchschnittsätzen auf Einfamilienhäuser, Wohnungseigentum und Erbbaurecht

Die Besteuerung des Nutzungswerts von eigengenutzten Einfamilienhäusern, von Wohnungseigentum und Erbbaurecht auf Grund von Durchschnittsätzen ist weniger problematisch als die Durchschnittsbesteuerung nichtbuchführender Land- und Forstwirte, da die Ermittlung der Einkünfte geringere Schwierigkeiten aufweist. Trotzdem birgt die Einfamilienhausverordnung, wie jede Vereinfachungsvorschrift, einige Probleme, die nicht immer zur Zufriedenheit aller beteiligten Kreise gelöst werden können.

Als eine Art von Einkommen mag die Besteuerung des Nutzungswerts in bestimmten Fällen noch hingenommen werden. Zu häufigen Auseinandersetzungen zwischen Steuerpflichtigen und Finanzverwaltung führt jedoch bereits die erforderliche Abgrenzung der eigengenutzten Einfamilienhäuser und Eigentumswohnungen. Die als Kriterium dienende Verkehrsauffassung bei der teilweisen Nutzung des Einfamilienhauses zu gewerblichen Zwecken gibt oftmals zu Zweifeln Anlaß. Die Einschaltung der Rechtsprechung wird sich hier nicht vermeiden lassen. Außerdem wird die Möglichkeit der unterschiedlichen Aufteilung des Einheitswerts, die entweder wertmäßig nach den Rohmieten oder nach den Flächen erfolgen kann [1], dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung nicht gerecht.

Eine Durchbrechung des Grundsatzes, daß das Einfamilienhaus eigengenutzt sein muß, stellt die Möglichkeit der Anwendung der Einfamilienhausverordnung auf beschlagnahmte Einfamilienhäuser dar. Es ist zu begrüßen, daß hier die formalistische Rechtsanwendung Gerechtigkeitserwägungen Platz gemacht hat.

---

1) FG Nürnberg vom 17.10.1956, EFG 1957, S.158

Das häufigste Argument gegen die Einfamilienhausverordnung besteht in folgendem Einwand: Der vom Reichsfinanzhof [1] entwickelte Gedanke, daß auch eine Kapitalnutzung zu Zwecken, die nicht die Sphäre der Einkommenserzielung betreffen, steuerliches Einkommen darstelle, sei nur noch unvollkommen verwirklicht, weil die Preisentwicklung seit 1935 bei der Einheitsbewertung des Grundbesitzes außer Betracht bleibe. Die Umwandlungen von flüssigem Vermögen in Grundstückswerte wird daher steuerlich prämiert. Diese Tatsache läßt die Bedenken gegen die Verwendung des Einheitswertes berechtigt erscheinen, obwohl der Bundesfinanzhof der Auffassung ist, daß die VO auch durch die Entwicklung der Verhältnisse nicht überholt sei [2].

Ein einfacher Ausweg bietet sich an durch die seit langem ausstehende Neufestsetzung der Einheitswerte oder des Vom-Hundert-Satzes, der in Zukunft wegen der weit auseinanderliegenden Hauptfeststellungszeitpunkte (§ 21 BewG) zur Angleichung an die jeweiligen Gegebenheiten variabel ausgestaltet werden könnte.

Die innerhalb der Einfamilienhausbesteuerung am häufigsten auftretende Streitfrage betrifft den begrenzten Abzug der Schuldzinsen [3] (§ 2 Abs. 2 VO). Da die Durchschnittsätze lediglich Durchschnittsaufwendungen berücksichtigen, darüber hinausgehende Aufwendungen aber individuell ermittelt werden und deshalb außerhalb des Verfahrens des § 29 EStG stehen, ist eine Berücksichtigung in voller Höhe zu fordern, auch wenn der Abzug zu einem negativen Nutzungswert der Wohnung führt.

Die Nachteile der Einfamilienhausverordnung, welche zudem durch eine Reform zum großen Teil ausgeschaltet werden könnten, rechtfertigen u. E. nicht die völlige Ablehnung dieser Vorschrift, da die Vorteile, die hauptsächlich in der Vereinfachung liegen, stärker ins Gewicht fallen.

---

1) RFH vom 8. 2. 1928, RStBl 1928, S. 197
2) BFH vom 25. 1. 1957, BStBl III 1957, S. 131
3) Vg . die Ausführungen auf S. 149 ff

3. HAUPTABSCHNITT

BEDEUTUNG UND AUSWIRKUNGEN DER DURCHSCHNITTSÄTZE

A. ALLGEMEINES

I. Die heutige Lage der Landwirtschaft

Nachdem in den vorhergehenden Abschnitten die Entwicklung und das Wesen der Durchschnittsätze ausführlich erläutert worden sind, soll nun auf ihre Bedeutung und Auswirkungen näher eingegangen werden.

Zum besseren Verständnis der Zusammenhänge ist es nötig, die allgemeine Lage der Landwirtschaft darzustellen. Hieraus werden dann die inneren Gründe, weniger für die Einführung der Durchschnittsätze im Jahre 1936, als vielmehr für die Beibehaltung der Besteuerungsgrundlagen für kleinere und mittlere Landwirte ersichtlich.

Eine kurze, objektive Schilderung der landwirtschaftlichen Situation der Nachkriegzeit zu geben, ist recht schwierig, da die meisten Veröffentlichungen, kommen sie nun aus Quellen der Bauernverbände, des Ministeriums für Ernährung, Landwirtschaft und Forsten oder aus dem Finanzministerium, wenn vielleicht auch ohne Absicht, in irgendeiner Weise subjektiv gefärbt sind.

"Die allgemeine günstige Entwicklung der Wirtschaft Deutschlands und die damit in Zusammenhang stehende weiter wachsende Massenkaufkraft hat auch eine Steigerung der Verkaufserlöse der Landwirtschaft ermöglicht" [1], wie folgende Übersicht zeigt:

Allgemeines "Masseneinkommen" und Verkaufserlöse der Landwirtschaft

Wirtschaftsjahr	Masseneinkommen	Verkaufserlöse der Landwirtschaft
1950/51	100	100
1951/52	115	128
1952/53	127	131
1953/54	140	140
1954/55	155	147
1955/56	176	159
1956/57	195	166
1957/58	216	185
1958/59	230	197
1959/60	246	204

1) "Grüner Bericht 1961" der Deutschen Bundesregierung (Drucksache 2400) S. 7

Hieraus wird deutlich, daß die Landwirtschaft gegenüber dem Masseneinkommen nicht Schritt halten kann, obwohl sich ihre Erlöse seit der Währungsreform mehr als verdoppelt haben.

Verkaufserlöse der westdeutschen Landwirtschaft [1)]
(Mill. RM/DM)

Jahr	Verkaufserlöse RM/DM
1935/39	5 208
1948/49	6 479
1949/50	8 130
1950/51	9 414
1951/52	12 077
1952/53	12 377
1953/54	13 186
1954/55	13 808

Diese starke Steigerung der Verkaufserlöse erklärt sich zu über vier Fünfteln aus erhöhten Verkaufsmengen und nur zu einem Fünftel aus Preiserhöhungen.

Diese Daten haben jedoch nur eine begrenzte Aussagefähigkeit, denn die starke Steigerung der Nahrungsmittelproduktion erforderte auch einen wachsenden Aufwand von Betriebsmitteln. Da gleichzeitig die Preise der sächlichen Betriebsmittel sowie die Landarbeiterlöhne gestiegen sind, mußten die Betriebsausgaben zunehmen [2)].

Gemessen am Vorkriegsstand stiegen die Ausgaben für Neubauten und Maschinen, abgesehen von den Ausgaben für Pflanzenschutzmittel, prozentual am meisten, vor allem wegen der unterbliebenen Investitionen in den letzten Kriegs- und Nachkriegsjahren. Mit der Rückkehr normaler Verhältnisse war die Landwirtschaft deshalb bestrebt, ihren Produktionsapparat möglichst schnell wieder auf den Vorkriegsstand zu bringen. Die hierfür notwendigen Mittel konnten zum großen Teil aus Betriebsüberschüssen bestritten werden, obwohl die Schulden, welche bei der Währungsreform bis auf die abgewerteten Hypotheken sowie Renten und Altenteile zusammengeschmolzen waren, in den folgenden Jahren wieder stetig zunahmen:

---

1) Die Zahlenangaben entstammen der Zeitschrift "Agrarwirtschaft", Sonderheft 1954, S. 37

2) Vgl. die Tabelle im Anhang S.XXVI

Fremdkapital in der Landwirtschaft
(Mill. RM/DM)

Kreditart	1939	1950	1955	1956	1957	1958	1959	1960	1961
Kurzfrist.			2723	3254	3461	3596	3913	4418	4804
Mittelfrist.	5730		1350	1700	2052	2423	2643	2812	3068
Langfrist.			2188	2390	2699	2981	3215	3596	3927
Renten und Altenteile	450		954	978	1038	1088	1112	1155	1183
Zusammen	6180	3712	7215	8322	9250	10088	10888	11981	12982

Trotz dieser Ergebnisse ist es nicht leicht, zutreffende Aussagen über die Ertragslage der Landwirtschaft zu machen, denn die Unterschiede in der Größe der Betriebe, in der Lage zum Markt, in den natürlichen Bedingungen und in der inneren Betriebsstruktur (Tüchtigkeit des Betriebsleiters, vorhandene Arbeitskraft, Betriebskapital, Hof- und Fluranlagen und dergleichen) sind außerordentlich groß.

Einen guten Einblick in die Ertragslage der Landwirtschaft vermitteln die entsprechend den Bestimmungen des Landwirtschaftsgesetzes zusammengestellten Buchführungsergebnisse [1] von 8 000 landwirtschaftlichen Betrieben, die repräsentativ nach Wirtschaftsgebieten, Betriebsgrößenklassen, Bodennutzungssystemen und Einheitswertgruppen ausgewählt wurden [2].

Der Betriebsertrag [3] je ha als Maßstab der Flächenproduktivität ist von 1954/55 bis 1959/60 um 33 % angestiegen.

Wirtschaftsjahr	Betriebsertrag (DM/ha LN)
1954/55	1 433
1955/56	1 492
1956/57	1 525
1957/58	1 683
1958/59	1 800
1959/60	1 900

1) Diese Ergebnisse stammen nicht nur von den zur Buchführung verpflichteten Landwirten, denn es werden in den einzelnen Bundesländern bestimmte nichtbuchführende Landwirte zur Führung von Büchern beauftragt.

2) Vgl.: "Grüner Bericht 1961", S. 40

3) Der Betriebsertrag umfaßt alle baren und unbaren Leistungen des landwirtschaftlichen Betriebes.

Demgegenüber ist der Anstieg der Arbeitsproduktivität wesentlich höher, weil sich der Arbeitskräftebesatz je Flächeneinheit erheblich verringert hat:

Wirtschaftsjahr	Betriebsertrag DM/Vollarbeitskraft
	DM
1954/55	6 923
1955/56	7 612
1956/57	8 472
1957/58	9 785
1958/59	10 714
1959/60	11 875

Sehr aufschlußreich für die Beurteilung der Lage in der Landwirtschaft ist auch eine Gegenüberstellung der Verkaufserlöse mit ihrer Verwendung. Beeinträchtigt wird dieses Ergebnis jedoch dadurch, daß nur die baren Verkaufserlöse und die baren Ausgaben einschließlich der Investitionsausgaben berücksichtigt werden. Es läßt sich demnach weniger die Einkommenslage oder die Rentabilität der Landwirtschaft hieraus ableiten, sondern vielmehr ein allgemeines Entwicklungsbild und die Größenordnung bei der Verwendung der Verkaufserlöse.

Verkaufserlöse und ihre Verwendung
(Mill. DM)

Wirtschaftsjahr	1955/56	1956/57	1957/58	1958/59
1. Verkaufserlöse	14 965	15 660	17 388	18 100
2. Bare laufende Betriebsausgaben	8 963	9 767	10 451	11 057
3. Ausgaben für Neub. und Maschinen	2 005	2 097	2 350	2 250
4. Lfd. Betriebs- und Inventarausgaben	10 968	11 864	12 801	13 307
5. Differenz zwischen Erlösen u. Ausgaben	3 997	3 796	4 587	4 793
6. Personensteuern und LAG	381	367	327	307
7. Baranteil des Lohnsatzes d. Familienarbeitskräfte	3 150	3 400	3 700	3 950
8. Summe von 6 und 7	3 581	3 767	4 027	4 257
Restbetrag	+ 466	+ 29	+ 560	+ 536

Die Differenz zwischen den Verkaufserlösen und den Betriebsausgaben einschließlich der Investitionsausgaben, die sich 1956/57 gegenüber dem Vorjahr verringert hatte, verbesserte sich im Wirtschaftsjahr 1957/58 infolge des starken Anstieges der Verkaufserlöse um rund 800 Mill. DM. Auch 1958/59 stiegen die Verkaufserlöse etwas stärker an als die Betriebsausgaben, so daß sich der Überschuß über die Ausgaben weiter erhöhte.

Der aus der Gegenüberstellung zu ersehende Restbetrag hat sich 1957/58 im Vergleich zum Vorjahr um rund 530 Mill. DM verbessert. Im Jahr 1958/59 allerdings sank er infolge des höheren Baransatzes für den Lohnanspruch der Familienarbeitskräfte [1].

Aufgrund dieser Daten kam die Bundesregierung zu dem Ergebnis, daß die Zunahme des erzielten landwirtschaftlichen Lohnes ungefähr der Zunahme eines vergleichbaren Lohnes bis 1956/57 entsprach, so daß sich der Abstand von durchschnittlich 34 - 36 % wenig veränderte. Erst im Wirtschaftsjahr 1957/58, in dem die Förderungsmaßnahmen des grünen Planes mit einer überdurchschnittlichen Ernte zusammentrafen, stieg der erzielte Lohn je landwirtschaftlicher Vollarbeitskraft im Bundesdurchschnitt stärker an als der "Vergleichslohn", so daß sich die Einkommensdifferenz beträchtlich auf 26 % verminderte. Das Ergebnis konnte bis zum Wirtschaftsjahr 1959/60 ungefähr gehalten werden, wenn auch die Entwicklung in den einzelnen Betriebsgruppen je nach Bodennutzungssystem und Betriebsgröße nicht einheitlich ist. So liegt naturgemäß in den größeren und intensiver wirtschaftenden Betrieben der erzielte Lohn oft höher als in den kleinen und weniger intensiv bewirtschafteten.

Abschließend ist hierzu zu sagen, daß sich in vielen Betriebsgruppen die Einkommenssituation nicht nur absolut, sondern auch relativ zu anderen vergleichbaren Betriebsgruppen verbessert hat; dies ist vor allem in den intensiveren, größeren Betrieben auf ertragsreicheren Böden festzustellen [2].

Die Gründe sind darin zu suchen, daß bei kleineren nichtbuchführenden Betrieben, welche weitaus in der Überzahl, und die vor allem bei der Untersuchung der Bedeutung der Durchschnittsätze von Interesse sind, ein hoher Arbeitskräftebesatz je Flächeneinheit und unrentable Ausnutzung von Maschinen vorliegt:

---

1) Vgl.: Padberg, K.; Nieschulz, A.: Produktion, Verkaufserlöse und Betriebsausgaben der Landwirtschaft im Bundesgebiet, in: "Die Agrarwirtschaft" 1959, S. 50 f

2) Vgl.: Zengerling, T.: Die grüne Ertragsbilanz, in: "Der Volkswirt 1961", S. 261 und Tabelle auf Seite 181

Betriebseinkommen, Arbeitskräftebesatz und Kapitalbesatz
(Gewogener Durchschnitt der untersuchten Buchführungsbetriebe) 1)

Größenklasse	Wirtschaftsjahr 1959/60			
	Betriebseinkommen	AK je 100	Aktivkapital	
	DM/AK	ha	DM/AK	DM/ha
bis 10 ha LN	4 257	22,2	27 568	6 120
10-20 ha LN	4 785	17,2	32 093	5 520
20-50 ha LN	5 812	11,7	44 103	5 160
über 50 ha LN	7 000	10,7	47 663	5 100

Um diesem Dilemma abzuhelfen, hat die Bundesregierung eine Reihe von agrarpolitischen Maßnahmen wie Flurbereinigung, Aussiedlung, Zinsverbilligung oder Gewährung von Subventionen getroffen. Aber auch Begünstigungen im Rahmen des Steuerrechtes, wie Befreiung der Landwirtschaft von der Umsatzsteuer, Einkommensteuervergünstigungen zur Förderung des Baues von Landarbeiterwohnungen, Bewertungsfreiheit für landwirtschaftliche Betriebsgebäude gem. § 7e EStG, die Begünstigung bestimmter Investitionen bei der Land- und Forstwirtschaft gem. §§ 76-78 EStDV und der Freibetrag von 1 000,- DM jährlich für nichtbuchführende Landwirte mit einem Einkommen von nicht mehr als 6 000,- DM gem. § 13 Abs. 3 EStG 2), spielen eine große Rolle.

II. Grundsätzliche Betrachtungen zum Bau von Eigenheimen

Im Jahre 1945 herrschte in Deutschland nach dem Zusammenbruch eine geradezu katastrophale Wohnungsnot.

So betrug der Wohnungsbedarf im Gebiet der westdeutschen Bundesrepublik bei Kriegsende schätzungsweise über 3 Millionen Wohnungen 3).

Die Bundesregierung erkannte frühzeitig, daß Abhilfe geschaffen werden mußte durch den Bau von Wohnungen und besonders auch durch die Erstellung von Eigenheimen.

---

1) Vgl. Grüner Bericht 1961 S. 40 ff

2) Der Steuerausfall durch die §§ 76-78 EStDV und § 13 Abs. 3 EStG (Freibetrag) betrug in den Haushaltsplänen für die Rechnungsjahre 1959 und 1960 allein ca. 50 Mill. DM

3) Vgl.: Löbke, O.: Subventionierung des Wohnungsbaues, Münster 1951, S. 38

Der Durchführung stellten sich jedoch große Hindernisse, wie die zum Teil hohen Kosten, der überspitzte Formalismus der Baugenehmigungsverfahren und die schwierige Baulandbeschaffung, entgegen. Dazu kam die Rohstoffknappheit vor der Währungsreform.

Trotzdem ist es gelungen, durch zahlreiche Maßnahmen die Bautätigkeit und besonders den Bau von Eigenheimen entscheidend zu fördern.

So hat seit 1950 der Anteil der Eigenheime am Wohnungsbau ständig zugenommen[1]. Während 1950 im Bundesgebiet nur etwa 40 000 erstellt wurden, konnte die jährliche Bauleistung an Eigenheimen bis 1960 auf rund 163 000 erhöht werden [2].

Bereits 1959 konnte somit das millionste Eigenheim seit Kriegsende bezogen werden [3].

Als Mittel der Eigentumsbildung wurde auch immer mehr der Bau von Eigentumswohnungen angesehen, was in dem im Jahre 1951 erlassenen Gesetz über das Wohnungseigentum und das Dauerwohnrecht [4] zum Ausdruck kommt.

Diese Darstellung der Gegebenheiten der Landwirtschaft und des Wohnungsbaues war notwendig, um zu erkennen, aus welcher Situation heraus der Gesetzgeber bestimmte Maßnahmen ergreift oder die Aufrechterhaltung des bisherigen Zustandes bewußt billigt, wie dies bei der Durchschnittsbesteuerung der Fall ist.

B. DER EINFLUSS POLITISCHER ÜBERLEGUNGEN AUF DIE DURCHSCHNITTSBESTEUERUNG

I. Die Landwirtschaft als Gegenstand politischer Betrachtungen

Die später aufzuzeigende Vergünstigung durch die Durchschnittsbesteuerung widerspricht dem Grundsatz der Gleichbehandlung aller Steuerpflichtigen. Das führt zu der Vermutung, daß politische Überlegungen zur Beibehaltung dieser Art der Besteuerung führen.

Man kann nämlich beobachten, daß notwendige Korrekturen in der Einkommenbesteuerung nichtbuchführender Landwirte immer wieder verschoben oder die Vergün-

---

1) Von 21,3 v.H. 1952 auf 46,9 v.H. im Jahre 1957

2) Vgl.: Der Volkswirt; Beilagen 1958 zu Heft 43, S. 22

3) Vgl.: Grundsätze, Leistungen, Aufgaben der Wohnungsbaupolitik der Bundesregierung; herausgegeben vom Bundesminister für Wohnungsbau

4) Vgl.: Gesetz vom 15.3.1951, BGBl I 1951, S. 175 ff

stigungen noch weiter ausgebaut werden. In diesem Zusammenhang ist besonders die für die Buchführungspflicht maßgebende Gewinngrenze von 9 000,- DM (§ 161 Abs. 1 Ziff. 1d AO), die vor der Neufassung der Abgabenordnung durch Gesetz vom 11. 7. 1953 (BGBl I, S. 511) auf 6 000,- DM festgesetzt war, zu nennen. Lauerbach schreibt hierzu: "... die früher bei 6 000,- DM liegende Gewinngrenze wurde durch Bundesgesetz ... auf 9 000,- DM erhöht, ein Erfolg, der in erster Linie der Unermüdlichkeit der landwirtschaftlichen Berufsvertretung zu danken ist" [1].

Einen ersten Vorstoß gegen die Bestimmungen der VOL zum Nachteil der Landwirtschaft unternahm die Finanzverwaltung zu Beginn des Jahres 1954, als sie den Grundbetrag bei der Durchschnittsbesteuerung vom 1/12 auf 1/7 steigern wollte. Diese Heraufsetzung hätte die Erhöhung des Grundbetrages um etwa 70 % und damit eine ganz erhebliche Mehrbelastung der nichtbuchführenden Landwirte bewirkt, auch deswegen, weil dann in vielen Grenzfällen der von der Einkommenshöhe abhängige landwirtschaftliche Freibetrag von 1 000,- DM nicht mehr hätte gewährt werden können. Gegen ein derartiges Vorhaben wandte sich die landwirtschaftliche Berufsvertretung mit allen ihr zu Gebot stehenden Mitteln. "Als alle guten Gründe betriebswirtschaftlicher, steuertheoretischer und sozialer Art auf verwaltungsmäßiger Ebene nichts vermochten, entschloß sich die landwirtschaftliche Berufsvertretung zur Beschreitung des politischen Weges" [2]. So erreichte man, daß die geplante Erhöhung der Durchschnittsätze nicht erfolgte und daß diese Frage erst im Rahmen der zu erwartenden Neufeststellung der landwirtschaftlichen Einheitswerte wieder einer Prüfung unterzogen werden soll.

Des weiteren trugen sich die Oberfinanzdirektionen im Sommer 1954 mit dem Gedanken, die für die Anwendung der VOL maßgebende Umsatzgrenze (§ 1 Ziff. 3 VOL) von 40 000,- DM auf 30 000,- DM herabzusetzen. Das hätte zur Folge gehabt, daß der Anwendungsbereich der VOL, der kurz vorher durch die Erhöhung der Buchführungspflichtgrenze erweitert worden war, wiederum erheblich eingeschränkt worden wäre.

Auch diese geplante Maßnahme unterblieb schließlich aus den verschiedensten Gründen, was als ein entscheidender Erfolg der starken und auf das Wohl des Bauernstandes sehr bedachten Interessenvertretung des landwirtschaftlichen Steuerzahlers zu werten ist.

So ist es nicht weiter verwunderlich, daß bis heute noch keine Veränderungen in der Besteuerung der nichtbuchführenden Land- und Forstwirte trotz wiederholter Anregungen der Finanzbehörden eingetreten sind. Vom Standpunkt des Grundsatzes

---

1) Lauerbach, H. G.: Kampf um tragbare Einkommensbesteuerung, in: Landwirtschaftliches Wochenblatt 1954, S. 1785

2) Derselbe: a. a. O., S. 1786

der Gleichmäßigkeit der Besteuerung aller Steuerpflichtigen aus gesehen ist deshalb zu hoffen, daß bei einer Neufeststellung der Einheitswerte eine Regelung für die VOL getroffen wird, die den tatsächlichen Gegebenheiten entspricht. Das soll jedoch keineswegs besagen, daß die Landwirtschaft, besonders im Hinblick auf die zunehmende Integration Europas, nicht durch strukturelle Maßnahmen bis zur Angleichung an die Verhältnisse außerhalb Deutschlands unterstützt werden sollte.

Keine geringere Rolle spielen politische Überlegungen auch im Zusammenhang mit dem Wohnungsbau.

II. Politische Überlegungen in bezug auf den Bau von Eigenheimen

"Streuung von Besitz in weitem Umfang ist nötig, um einer möglichst großen Zahl von Staatsbürgern Selbstgefühl und das Gefühl der Zugehörigkeit zum Volksganzen zu geben" [1]. Dieser Ausspruch Adenauers kennzeichnet die politische Situation beim Wohnungsbau. Denn die Bildung und breite Streuung von persönlichem Eigentum an Grund und Boden ist für unsere soziale Ordnung von grundlegender Bedeutung. Gerade in unserer bedrohten Lage am "eisernen Vorhang" hangt unsere ganze Zukunft davon ab, daß es gelingt, persönliches Eigentum in möglichst vielen Händen zu schaffen. So zeigt sich in der Förderung der Eigentumsbildung durch die Bundesregierung ein grundsätzlicher Unterschied zum sowjetischen Machtbereich [2].

Es geht also bei der Förderung der Eigentumsbildung nicht nur um Wahlerstimmen, sondern auch um die primäre Aufgabe des freien Westens, den Ideen des Kommunismus keinen Eingang zu verschaffen.

Aus diesem Grunde wurden in zunehmendem Maße öffentliche Mittel (z.B. die nach den §§ 254, Abs. 2 + 3, 259 Abs. 1, 298 - 300 des Lastenausgleichsgesetzes für die Wohnungshilfe bestimmten Mittel des Ausgleichsfonds) und Bauland bereitgestellt, Prämien für Bausparer und Steuervergunstigungen wie die Begunstigung der Hingabe zinsloser Darlehen, Zuschüsse und Spenden, Aussetzung der Grundsteuer oder erhöhte Absetzungen für Wohngebäude gem. § 7b EStG gewährt.

Bei den Überlegungen, die angestellt werden bei Prüfung der Frage, ob ein Einfamilienhaus gebaut, eine Eigentumswohnung gekauft oder eine Mietwohnung bezogen werden soll, spielt die unterschiedliche laufende Steuerbelastung eine bedeutende Rolle. Es wäre demnach in Verfolgung der heutigen Eigentumspolitik ver-

---

1) Adenauer, K.: Regierungserklärung vom Oktober 1957

2) Vgl. auch: Grundsätze, Leistungen, Aufgaben der Wohnungsbaupolitik der Bundesrepublik Deutschland; herausgegeben vom Bundesminister für Wohnungsbau, ohne Jahreszahl.

fehlt, das Bewohnen von Einfamilienhäusern oder Eigentumswohnungen steuerlich ebenso zu behandeln wie die gewerbliche Vermietung und Verpachtung. Ob dabei für einen gewissen Kreis von Steuerpflichtigen von vorneherein niedrige Steuersätze festgelegt werden oder ob man das jetzige Besteuerungsverfahren mit seiner niedrigen Belastung, die sich im Laufe der Zeit herausgebildet hat, beibehält, ist ohne Belang. Wichtig ist nur, daß es auch dem Durchschnittsbürger trotz hoher Baulandpreise, Baukosten und Zins- sowie Tilgungsleistungen möglich bleibt, Eigentum in Form von Grund und Boden zu erwerben.

C. BEDEUTUNG UND AUSWIRKUNGEN DER DURCHSCHNITTSÄTZE FÜR DEN FISKUS

Die große Bedeutung von politischen Überlegungen für die Besteuerung nach Durchschnittsätzen wird erst ersichtlich, wenn man untersucht, welche Vorteile dem Steuerpflichtigen aus dieser Art der Besteuerung erwachsen [1].

I. Die Vergünstigungen für nichtbuchführende Landwirte

Bereits im Jahre 1952 wurde von der Oberfinanzdirektion München ermittelt, daß der durchschnittliche Reinertrag in v. H. des für die Berechnung des Grundbetrages maßgebenden Einheitswertes

	1949/50	7,33 v. H.	=	1/13 des Einheitswertes,
	1950/51	13,7 v. H.	=	1/7 des Einheitswertes,
und	1951/52	17,5 v. H.	=	1/6 des Einheitswertes

betrug [2].

Dabei sind mit Maul- und Klauenseuche befallene Betriebe - außer in Katastrophenfällen - von den Erhebungen nicht ausgeschlossen worden.

Bei der Feststellung der Ertragsverhältnisse in der Landwirtschaft wurden buchführende Betriebe herangezogen, wobei man darauf Wert legte, daß sich die unter-

---

1) Die gesamte Steuerlast der Landwirtschaft ging von 1 098 Mill. DM 1950/51 auf 685 Mill. DM 1960/61, die Einkommensteuer von 183 Mill. DM 1950/51 auf 70 Mill. DM, der Anteil der Landwirtschaft am Gesamtsteueraufkommen von 5,4 im gleichen Zeitraum auf 1,1 v. H. zurück.

2) Das in diesem Abschnitt angegebene Zahlenmaterial ist bis auf den Wert der Arbeitsleistung nicht veröffentlicht.

suchten Betriebe mit solchen vergleichen lassen, die nach der VO. besteuert werden.

Diese Betriebe wiesen im Wirtschaftsjahr 1951/52 einen Reinertrag auf

von mehr als 1/10 des EW	= 86 - 97 v.H.	unterschiedlich nach Betriebstypen
von mehr als 1/8 des EW	= 75 - 92 v.H.	
von mehr als 1/7 des EW	= 66 - 85 v.H.	

Für die Entwicklung der Erträge in der Landwirtschaft ist kennzeichnend, daß ein Reinertrag von mehr als 1/8 des EW

1949/50 von 44 % aller Betriebe,
1950/51 von 66 % aller Betriebe und
1951/52 von 80 % aller Betriebe erwirtschaftet wurde.

Aus diesem Grunde schien es bereits damals gerechtfertigt, eine Heraufsetzung des Divisors von 12 auf 7 vorzunehmen, was auch richtig bleibt, wenn man die Lohnansprüche des Betriebsinhabers und seiner mithelfenden Familienangehörigen nach den erhöhten Lohnsätzen abrechnet [1]. Der mit Hilfe des Divisors ermittelte Grundbetrag schöpfte zudem bei der Mehrzahl der Betriebe den tatsächlich erzielten Gewinn bei weitem nicht aus.

Daß sich diese Ergebnisse in letzter Zeit noch zu Gunsten der Steuerpflichtigen verbessert haben, zeigen folgende Zahlen:

Zur Ermittlung des Reinertrages wurden vom Bayerischen Staatsministerium für Ernährung, Landwirtschaft und Forsten 66 landwirtschaftliche Betriebe mit einer gesamten Nutzfläche von 3 848 ha untersucht. Der gesamte Ertragswert der landwirtschaftlichen Nutzfläche betrug 6 612 550,- DM, im Durchschnitt je ha 1 718,- DM.

Die 66 Betriebe wiesen einen Gesamtgewinn aus von 1 831 213,- DM oder je ha 476,- DM; das entspricht 27,60 v.H. gemessen am Einheitswert.

Der Wert der Arbeitsleistung der nicht entlohnten familieneigenen Arbeitskräfte ist dabei veranschlagt mit insgesamt 731 993,- DM, oder je ha 190,- DM.

Es bleibt sodann ein Reinertrag je ha:

	476,- DM
./.	190,- DM
von	286,- DM

Gemessen am Einheitswert sind das 16,62 v.H. oder 1/6.

Der bei den vorstehenden Reinertragsermittlungen angesetzte Wert der Arbeitsleistung der nicht entlohnten familieneigenen Arbeitskräfte wurde vom Bundesminister für Ernährung, Landwirtschaft und Forsten in den Ausführungsanweisungen zur

1) Tariflohnindex 1938 = 100; September 1953 = 244

Buchführungsstatistik 1958/59 vorgeschrieben. Dann ist ausgeführt, daß der Lohnanspruch des Besitzers und seiner mitarbeitenden Familienmitglieder die Bewertung der für den Betrieb von diesem Personenkreis geleisteten Arbeit eines Jahres darstellt. Die hierfür zu Grunde gelegten Richtsätze lehnen sich an die für fremde Arbeitskräfte gezahlten Löhne an.

Dieser Lohnanspruch liegt jedoch erheblich über den nach der Verordnung über die Aufteilung von Durchschnittssätzen für die Ermittlung des Gewinns aus Land- und Forstwirtschaft vom 2. 6. 1949 angeordneten Zusetzungen zum Grundbetrag.

Es sind dem Grundbetrag zuzusetzen:

1. Wert der Arbeitsleistung des Betriebsinhabers

Nach den Ausführungsanweisungen des Bundesministers für Ernährung, Landwirtschaft und Forsten		Nach der VOL bzw. Entschließung d. Bayer. Staatsmin. der Finanzen	
EW des landwirtschaftlichen Betriebes	DM	EW des landwirtschaftlichen Betriebes	DM
5 000 - 7 000	3 950, -	bis 10 000	1 200, -
7 100 - 10 000	4 060, -	10 100 - 15 000	1 300, -
10 100 - 15 000	4 285, -	15 100 - 20 000	1 400, -
15 100 - 20 000	4 510, -	20 100 - 25 000	1 500, -
20 100 - 25 000	4 730, -	25 100 - 30 000	1 600, -
25 100 - 30 000	4 955, -	30 100 - 35 000	1 700, -
30 100 - 35 000	5 175, -	35 100 - 40 000	1 800, -
35 100 - 40 000	5 400, -	40 100 - 45 000	1 850, -
40 100 - 50 000	5 845, -	45 100 - 50 000	1 900, -
50 100 - 60 000	6 290, -	50 100 - 55 000	1 975, -
60 100 - 70 000	6 740, -	55 100 - 60 000	2 050, -
70 100 - 80 000	7 185, -	60 100 - 65 000	2 125, -
für je 10 000 EW	450, - mehr	65 100 - 70 000	2 200, -
		70 100 - 75 000	2 300, -
		75 100 - 80 000	2 400, -
		80 100 - 85 000	2 500, -
		85 100 - 90 000	2 600, -
		90 100 - 95 000	2 700, -
		mehr als 95 000	2 800, -

2. Wert der Arbeitsleistung der sonstigen mitarbeitenden Familienmitglieder

Nach den Ausführungsanweisungen des Landwirtschaftsministeriums			Nach der VOL
Alter	männl. DM	weibl. DM	
14-16 Jahre	1 925, -	1 565, -	1/2 des ortsüblichen Arbeitslohnes eines
16-25 Jahre	3 850, -	3 125, -	Knechtes = 500, - DM
üb. 65 Jahre	1 155, -	940, -	einer Magd = 400, - DM

3. Wert der Arbeitsleistung der Ehefrau

Nach den Ausführungsanweisungen des Bundeslandwirtschaftsministeriums	Nach der VOL
Für jede beköstigte Person im Privathaushalt ist ein Abzug zu machen je nach Betriebsgröße: bis 20 ha: 15 % 20-50 ha: 20 % über 50 ha: 23 %	Wert der Arbeitsleistung 600, - DM. Dieser Betrag vermindert sich entsprechend, wenn weniger als die halbe Arbeitskraft der Ehefrau dem Betrieb gewidmet ist. Für Ehefrauen, die zu Beginn des Wirtschaftsjahres das 65. Lebensjahr vollendet haben, ist von dem Ansatz des Wertes der Arbeitsleistung abzusehen. Das gleiche gilt, wenn mehr als drei Kinder unter 14 Jahren zum Haushalt des Betriebsinhabers gehören.

Bei Zugrundelegung des Wertes der Arbeitsleistung für die nicht entlohnten familieneigenen Arbeitskräfte, wie sie auf Grund der VOL tatsächlich dem Grundbetrag zugesetzt werden, würde der durchschnittliche Hektargewinn der untersuchten Betriebe mit 476, - DM
nur zu kürzen sein um 58, - DM
Es verbliebe dann ein Reinertrag von 418, - DM
oder 24, 3 v. H. = 1/4, gemessen am Einheitswert.

Im Interesse einer gleichmäßigen Besteuerung der VOL-Landwirte gegenüber den buchführenden Landwirten wäre deshalb eine Änderung der Besteuerungsgrundlagen erforderlich.

Während bisher für VOL-Landwirte 1/12 des Grundbetrages zuzüglich des Wertes der Arbeitsleistung nach der VOL zum Ansatz kam, wäre demnach künftig von 1/4 zuzüglich des Wertes der Arbeitsleistung nach der VOL auszugehen oder man könnte 1/6 Grundbetrag zuzüglich des Wertes der Arbeitsleistung nach den Ausführungsanweisungen des Bundesministers für Ernährung, Landwirtschaft und Forsten von 1958/59 ansetzen.

Das würde zu folgenden Gewinnen führen:

1/6 aus dem durchschnittlichen ha Satz mit		1 718, - DM [1]
	Grundbetrag	286, - DM
zuzüglich Wert der Arbeitsleistung		190, - DM
zu versteuernder Gewinn je ha		476, - DM

oder:

1/4 aus 1 718, - DM = Grundbetrag	429, - DM
zuzüglich Wert der Arbeitsleistung	58, - DM
zu versteuernder Gewinn	476, - DM

Zum Vergleich mit den festgestellten Ergebnissen können auch die Reinertragsermittlungen des Bayerischen Landwirtschaftsministeriums für 1958/59 herangezogen werden. Die Untersuchungen wurden im Bereich der Oberfinanzdirektion München bei 1 339 Betrieben durchgeführt:

Zahl der Betriebe	Ø ha-Satz DM	Landwirtschaftlicher EW DM	Gesamte lw. Nutzfläche	Gesamt-Gewinn DM	Wert der Arbeitsleistung DM	Reinertrag DM
1 339	1 340	47 726 400	35 624	17 821 171	13 099 373	4 721 798
je ha		1 340		500, -	368, -	132, -
je Betrieb			26, 60			
in v. H. des EW				37, 30	27, 46	9, 85

Im Durchschnitt der untersuchten Betriebe errechnet sich somit ein Gewinn je ha von 500, - DM bei einem durchschnittlichen Hektarsatz von 1 340, - DM. Das sind 37, 3 v. H., gemessen am Einheitswert oder 1/2 bis 1/3.

1) Die hier verwendeten Zahlenangaben entstammen internen Untersuchungen der Finanzverwaltung.

Dabei fällt nur eine kleine Gruppe von elf Betrieben im Alpenvorland mit einer gesamten landwirtschaftlichen Nutzfläche von 900 ha und einer durchschnittlichen Größe von 81, 6 ha je Betrieb aus dem Rahmen. Diese weist einen Gewinn je ha von 64, - DM und einen Reinverlust von 52, - DM aus, während alle übrigen Betriebe einschließlich der des Alpenvorlandes angemessene Gewinne erbrachten.

Diese Ermittlungen bestätigen die Richtigkeit der vorangegangenen Feststellungen. Während der buchführende Landwirt hiernach im Durchschnitt einen Gewinn von 500, - DM je ha zu versteuern hat, versteuert der VOL-Landwirt

1/12 aus dem Einheitswert von 1 340, - DM	= 110, - DM
zuzüglich des Wertes der Arbeitsleistung	= 58, - DM
	= 168, - DM

Dabei ist noch zu berücksichtigen, daß die heute noch buchführenden Landwirte die negative Auslese darstellen, während die Masse der mit besten Erträgen abschließenden Bauern längst dazu übergegangen ist, ihre Buchführung aufzugeben und sich schätzen zu lassen.

Eine Anpassung des Durchschnittsatzes an die heutigen Ertragsverhältnisse kann man nach Ansicht der Finanzbehörden auch nicht mit dem Hinweis ablehnen, daß immerhin ein nicht unbeträchtlicher Teil der Vergleichsbetriebe diese Ertragsrelationen zum Einheitswert nicht erreicht habe, und daß es sowohl den Marktgesetzen wie auch staatspolitischer Klugheit entspreche, allgemeine Vorschriften am schwächsten - für die Versorgung aber notwendigen - Glied des Wirtschaftsprozesses auszurichten. Demgegenüber ist festzuhalten, daß die Leistungen aller in Frage kommenden Landwirte an einem vergleichbaren Maßstab - nämlich am Einheitswert - gemessen werden. Wenn einige Landwirte die Untergrenze der Normalleistung nicht erreichen, so kann der Grund dafür nur in vergleichsweise schlechter Wirtschaftsführung gesucht werden. Denn die in dem Betrieb gegebenen Gestaltungsmöglichkeiten kommen im Einheitswert einheitlich zum Ausdruck oder es müssen Sonderbedingungen vorliegen (Unwetter, Seuchen u. dgl.), denen jedoch abseits der Regelvorschriften Rechnung getragen wird. Die Durchschnittsatze können nicht nach dem im Einzelfalle erzielten Reinertrag bemessen, sondern müssen nach dem bei ordnungsmäßiger Wirtschaftsführung erzielbaren Reinertrag ausgerichtet werden. Fühlen sich einige Landwirte durch dieses Vorgehen benachteiligt, stünde ihnen jederzeit die Möglichkeit offen, zur Buchführung überzugehen.

Eine weitere Abweichung von den tatsächlichen Gegebenheiten zugunsten des Steuerpflichtigen ergibt sich bei der Ermittlung der Umsatzgrenze von 40 000, - DM gemäß § 1 Abs. 3 VOL.

Maßgebend für die Ermittlung der Umsatzgrenze und nach wie vor die Umsatzsteuerrichtlinien, die letztmalig für das Wirtschaftsjahr 1956/58 ermittelt wurden 1).

Infolge der Preisentwicklung und der erhöhten Produktion sind die damaligen Umsätze jedoch überholt.

Es ergab sich für das Wirtschaftsjahr

1954/55 ein Umsatz je ha von	1 196, - DM	
1958/59 ein Umsatz je ha von	1 623, - DM	
mithin eine Erhöhung von	427, - DM	
oder 35, 7 v. H.		

Zur Ermittlung der Grenze von 40 000, - DM wäre somit eine Erhöhung der bisherigen Umsatzrichtsätze in dieser Höhe notwendig. Trotz einer im Jahre 1958 vorgenommenen einmaligen Aufschlages von 20 %, wodurch sich ein Richtsatz von 1 433, - DM je ha ergab, bleibt immer noch ein Unterschied von 190, - DM, der sich bis zum Wirtschaftsjahr 1961/62 jedoch noch vergrößert haben dürfte. Bei einem für heutige Verhältnisse immer noch niedrigen Aufschlag von 35, 7 % auf die Richtsätze von 1956/58 wäre die Umsatzgrenze von 40 000, - DM im Mittel etwa bei einer Betriebsgröße von 21 ha erreicht, was zur Folge hätte, daß die Mehrzahl der VOL-Betriebe bei Fehlen einer Buchführung geschätzt wurde.

II. Die Vergünstigung bei Eigenheimen

Bei Einführung eines reichseinheitlichen Einkommensteuergesetzes bestand die Einkunftsart "Vermietung und Verpachtung", wenn nun der Eigenheimbesitzer sein Eigenheim selbst bewohnt, so ist es gerechtfertigt, daß auch ihm Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung wie einem Vermieter zugerechnet werden, da er auf seiner mietfreien Wohnung auch wirtschaftlich den gleichen Vorteil zieht wie ein Vermieter. Durch die Verknüpfung der Gewinnermittlung mit dem Einheitswert wurde aus der ursprünglich rein vereinfachenden eine begünstigende Vorschrift, da die Einheitswerte des Grundvermögens ebenso wie die des landwirtschaftlichen Vermögens seit 1935 keine Änderung erfahren haben.

Wird heute ein Einfamilienhaus erbaut, so muß der Fiskus, um die Grundbesitzer der damaligen Zeit nicht zu bevorzugen, die Herstellungskosten auf das Jahr 1935 zurückrechnen. Das geschieht mittels eines Baukostenindex, der Ende 196. (1913 = 100, 1935 = 130) 406 betrug. Das bedeutet, daß sich die Herstellungs-

1) Landwirtschaftliche Umsätze werden nicht mehr festgestellt, da sie durch das Elfte Gesetz zur Änderung des Umsatzsteuergesetzes von der Umsatzsteuer befreit wurden (§ 4 Ziff. 19 UStG).

kosten, zumindest für steuerliche Berechnungen, seit 1935 etwa verdreifacht haben und daß somit 3,5 % des Einheitswertes nicht den tatsächlichen Ertrag darstellen kann. Die dabei anfallende Vergünstigung für den Steuerpflichtigen bzw. der Steuerausfall für den Fiskus soll in einem Beispiel verdeutlicht werden:

Ein Einfamilienhaus, welches Ende 1960 fertiggestellt wurde, habe einschließlich Grund und Boden 120 000,- DM gekostet. Es wurde zur Finanzierung eine Hypothek von 15 000,- DM mit einem Zinssatz von 7 % aufgenommen. Der Übersichtlichkeit halber bleiben besondere Gegebenheiten wie Familienverhältnisse, Sonderausgaben, außergewöhnliche Belastung u. ä. unberücksichtigt. Für dieses Haus sei eine monatliche Miete von 400,- DM zu erzielen, der Einheitswert wurde auf 38 400,- DM festgesetzt [1].

Nach der VO würden demnach Steuern in Höhe von 252,- DM anfallen:

3,5 % des Einheitswertes in Höhe von 38 400,- DM	1 344,- DM
abzüglich Zinsen (7 % aus 15 000,- DM)	1 050,- DM
	294,- DM
abzüglich Abschreibung (durchschnittlich 4,7 % in den ersten 10 Jahren) gem. § 7 b: 4,7 % aus 120 000,- DM	5 640,- DM
Verlust aus Vermietung und Verpachtung	5 346,- DM
Sonstiges zu versteuerndes Einkommen	10 000,- DM
Zu versteuerndes Einkommen	4 654,- DM
Zu entrichtende Steuer nach der Splittingtabelle	252,- DM

Um den Einkommensteuerbetrag mit dem Fall eines vermieteten Einfamilienhauses besser vergleichen zu können, wurde ein Einkommen aus anderen Einkunftsarten von 10 000,- DM im Jahr angenommen.

Im Falle der Vermietung des Einfamilienhauses belauft sich die zu zahlende Steuer auf 1 836,- DM.

Mieteinkünfte im Jahr		4 800,- DM
abzüglich Werbungskosten [1]		
Zinsen	1 050,- DM	
Abschreibung (1 % aus 120 000,- DM)	1 200,- DM	2 250,- DM
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung		2 550,- DM
Sonstige Einkünfte		10 000,- DM
Zu versteuerndes Einkommen		12 550,- DM
Zu entrichtende Steuer nach der Splittingtabelle		1 836,- DM

1) 120 000,- DM entspricht einem Index von 406, 38 400 einem Index von 130.

2) Grundsteuer fällt im allgemeinen nicht an (vgl. § 92 II. Wohnungsbaugesetz vom 27. 6. 1956).

Diese Aufstellungen zeigen, daß bei der Vermietung des Einfamilienhauses, welches nach dem Willen des Verordnungsgebers ebenso besteuert werden sollte wie das selbstbewohnte Eigenheim, eine um 1 684,[1] DM höhere Steuer jährlich zu entrichten ist. Das heißt, dem Fiskus entstehen durch diese Regelung ganz erhebliche Steuerausfälle, die jedoch nicht wie bei der Landwirtschaft durch eine schlechte Ertragslage gerechtfertigt werden können [1]. Mehr noch als dort ist deshalb hier eine unterbliebene Berichtigung des Einheitswertes oder zumindest des nach § 9 Abs. 1 Ziff. 1 u. 2 VO anzusetzenden Satzes von 3,5 bzw. 3 % als ein Ausfluß der politischen Zielsetzungen des Gesetzgebers anzusehen. Der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung wird jedoch auch hier offensichtlich durchbrochen.

Von Bedeutung ist aber die Durchschnittsbesteuerung der Einfamilienhäuser und Eigentumswohnungen für die Finanzverwaltung nicht nur wegen des beträchtlichen Steuerausfalls, sondern auch wegen der Vereinfachung und der damit verbundenen erheblichen Zeitersparnis.

Denn für die Veranlagung sind in diesem Zusammenhang nur von Interesse: der Einheitswert, der bekannt ist, die Höhe der Zinsen und die einmal festzustellenden Herstellungskosten zur Berechnung der Abschreibungen (Abschreibungen nach § 16 EStG und nach zehn Jahren die gewöhnliche Abschreibung für Abnutzung vom Restbuchwert).

D. DIE BEDEUTUNG DER DURCHSCHNITTSBESTEUERUNG FÜR DEN STEUERPFLICHTIGEN

I. Grundsätzliches über den Zusammenhang zwischen Durchschnittsbesteuerung und betriebswirtschaftlichen Überlegungen

Wie wir gesehen haben, war der ursprüngliche Grund für die Einführung von Durchschnittssätzen im Jahre 1936 und auch schon früher ihre Einfachheit der Handhabung für den Fiskus. Erst im Laufe der Zeit erkannte man, daß wegen der Beibehaltung der Einheitswerte vom Jahre 1935 1/18 bzw. 1/12 des Einheitswertes keine reale Grundlage für die Ermittlung des wirklichen Gewinns oder Überschusses bildete, sondern daß eine erhebliche einkommensteuerliche Vergünsti-

---

1) Bei 1 Million Einfamilienhäusern (es sind heute weit mehr) entstünde, nicht man das Beispiel als repräsentativ an, (der Unterschiedsbetrag dürfte im Durchschnitt etwas geringer sein) ein Steuerausfall von fast 700 Mill. DM.

gung dieser Steuerpflichtigen die Folge war, was aus oben angeführten Gründen in Kauf genommen wurde.

Aus dieser Ersparnis heraus ergibt sich nun eine Anzahl von betriebswirtschaftlichen Problemen und Folgerungen. Es soll deshalb untersucht werden, welchen Einfluß die Durchschnittsbesteuerung auf bestimmte betriebswirtschaftliche Daten, wie z.B. die Betriebsgröße, ausübt. Eine rege Diskussion entfachte auch das Problem, welcher Zusammenhang zwischen dieser Art der Besteuerung und der Bildung stiller Reserven besteht. Ebenso taucht die Frage auf, ob die fehlende Buchführung, wie oft behauptet wird, nur von Vorteil für den Steuerpflichtigen sei.

Wenngleich die Preisgestaltung, abgesehen von einem noch zu erläuternden Sonderfall, weitgehend unabhängig ist von der Besteuerung, so spielt sie doch eine Rolle im Hinblick auf die Kostenseite. Dies hat bestimmte Auswirkungen auf die Rentabilität und Wettbewerbsfähigkeit innerhalb der deutschen Landwirtschaft und im Rahmen der europäischen Wirtschaftsgemeinschaft.

Die Bedeutung der Durchschnittsbesteuerung bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung ergibt sich für den Steuerpflichtigen aus Vorteilen, die ihm durch die im Verhältnis geringe Steuer und durch Erleichterungen steuertechnischer Art erwachsen.

II. Betriebswirtschaftliche Probleme der nichtbuchführenden Land- und Forstwirte in bezug auf die Durchschnittsbesteuerung

1. Die Größe der Betriebswirtschaft

Stellt man Untersuchungen über die Betriebsgröße an, so ist in unserem Zusammenhang zu unterscheiden zwischen VOL-Landwirten und solchen Landwirten, die sich an der Grenze zur Buchführungspflicht befinden.

a) Die Betriebsgröße innerhalb der VOL

Wie bereits ausgeführt, wird gem. § 2 Abs. 3 Ziff. 1 VOL dem Grundbetrag (1/12 des EW) der Betrag der Arbeitsleistung des Betriebsinhabers und seiner im Betrieb tätigen Familienangehörigen hinzugerechnet.

Bezieht man den Wert der Arbeitsleistung auf je 1 000,- DM EW, so kann man erkennen, daß steuerlich die Belastung mit zunehmender Betriebsgröße abnimmt [1].

1) Vgl.: Fuchs, F.: Die Steuern in der Landwirtschaft und ihre Auswirkungen auf Betriebe und Betriebsgrößen, Diss. München 1955, S. 71

EW des lw. Betriebes	Wert der Arbeitsleistung des Betriebsinhabers	Durchschnittlicher Anteil pro 1 000, - DM EW
bis 10 000	1 200	120, -
10 100 - 15 000	1 300	104, -
15 100 - 20 000	1 400	80, -
bei 30 000	1 600	53, 33
bei 40 000	1 800	45, -
bei 50 000	1 900	38, -
bei 60 000	2 050	34, 17
bei 70 000	2 200	31, 43
bei 80 000	2 400	30, -
bei 90 000	2 600	28, 89
bei 100 000	2 800	28, -

Der durchschnittliche Wert der Arbeitsleistung sinkt demnach von 120, - DM auf 28, - DM ab. Noch deutlicher wird dieses Verhältnis bei mehreren Familienangehörigen, wobei der Wert der Arbeitsleistung der übrigen Familienangehörigen unabhängig vom Einheitswert ist:

EW des lw. Betriebes	Wert d. Arbeitslstg. d. Betriebsinhabers	Wert d. Arbeitslstg. d. übrigen Familienmitglieder 1)	Wert d. Arbeitsleistung insgesamt	Durchschn. Anteil pro 1 000 DM EW
bis 10 000	1 200	1 500	2 700	270, -
bei 15 000	1 300	1 500	2 800	186, 67
bei 20 000	1 400	1 500	2 900	145, -
bei 30 000	1 600	1 500	3 100	103, 33
bei 40 000	1 800	1 500	3 300	82, 50
bei 50 000	1 900	1 500	3 400	68, -
bei 60 000	2 050	1 500	3 550	59, 17
bei 70 000	2 200	1 500	3 700	52, 86
bei 80 000	2 400	1 500	3 900	48, 75
bei 90 000	2 600	1 500	4 100	45, 56
bei 100 000	2 800	1 500	4 300	43, -

1) Wert der Arbeitsleistung der Ehefrau 600, - DM, eines Sohnes 500, - DM, einer Tochter 400, - DM

Dieser Umstand wirkt sich für die Einkommensbesteuerung in verschiedener Hinsicht aus: Je mehr Familienangehörige im Betrieb tätig sind, desto höher steigt die zu entrichtende Steuer, und zwar progressiv. Eine Beschleunigung dieses Vorgangs tritt durch das schnellere Übersteigen der Freigrenze (1 000, - DM bis 60 000, - DM Einkommen) und das Erreichen der Buchführungsgrenze ein.

Dieser Sachverhalt kommt besonders stark bei kleineren landwirtschaftlichen Betrieben zur Geltung, da der gewinnerhöhende Wert der Arbeitsleistung bei geringem Einheitswert prozentual sehr viel mehr ins Gewicht fällt.

Fuchs zieht daraus den Schluß, daß der Kleinbetrieb, dessen Ertragsfähigkeit nicht höher ist als die eines Großbetriebes, gezwungen würde, intensiver zu wirtschaften.

Dem ist jedoch nicht beizupflichten. Wie aus der Tabelle auf S.200 Spalte 9 hervorgeht, wird der fallende Anteil des Werts der Arbeitsleistung mehr als ausgeglichen durch den wegfallenden Freibetrag von 1 000, - DM und die ansteigende Progression, wodurch die prozentuale Steuerbelastung mit zunehmender Betriebsgröße auch innerhalb der Besteuerung nach VOL zunimmt.

b) Die sich aus der Gegenüberstellung von nichtbuchführenden und buchführenden Landwirten ergebende Betriebsgrößenproblematik

Um Aussagen zur Problematik der Betriebsgröße im Zusammenhang mit der Durchschnittsbesteuerung machen zu können, ist es notwendig, Feststellungen über die Grenzen, welche für die Gewinnermittlung nach der VOL aufgestellt wurden, zu treffen.

§ 161 AO bestimmt, daß die Buchführungspflicht beginnt, wenn ein Vermögen von über 100 000, - DM, ein Einkommen von über 9 000, - DM oder ein Umsatz von über 200 000, - DM vorhanden ist. Hierin liegt eine Unterbrechung der Kontinuität gegenüber den Vorschriften der VOL, da diese vorschreiben, daß nur solche Betriebe nach der VOL veranlagt werden können, deren Vermögen 100 000, - DM, deren Einkommen 9 000, - DM und deren Umsatz 40 000, - DM nicht überschreitet [1].

Aber auch die Grenzen innerhalb der VOL entsprechen sich zum Teil nicht. Es soll deshalb zunächst das Verhältnis der Umsatzgrenze zur Vermögensgrenze untersucht werden. Als Umsatz gelten hier gem. § 1 UStG alle entgeltlichen (§ 10 UStDB) Lieferungen und sonstige Leistungen sowie der Eigenverbrauch.

Zuletzt wurde im Jahre 1955 eine Aufstellung der durchschnittlichen Umsätze je ha landwirtschaftlicher Nutzfläche vom Bundesminister der Finanzen vorgenommen [2].

---

1) Vgl. auch: Fuchs, F.: a.a.O., S.80

2) Vgl.: S.191

Umsatzdurchschnittsätze für nichtbuchführende Landwirte [1] 1954/55 für verschiedene Ertragswertgruppen

Ertrags-wert-gruppen	über 3200 DM EW/ha	3200 - 2801 DM EW/ha	2800 - 2401 DM EW/ha	2400 - 2001 DM EW/ha	2000 - 1601 DM EW/ha	1600 - 1201 DM EW/ha	1200 - 801 DM EW/ha	800 - 401 DM EW/ha
Bundes-durch-schnitt-licher Umsatz je ha	1734	1481	1408	1206	1133	999	887	639
- 20 % 2)	2086	1784	1690	1558	1359	1199	1065	767
Gesamt-durch-schnitt Umsatz/ha:	1 439							

Wie man aus der Tabelle erkennt, hängt der durchschnittliche Umsatz davon ab, um welche Betriebe es sich handelt bzw. welche Einheitswerte aufgestellt wurden, was ja nach der Ertragsfähigkeit bestimmt wird.

Die Umsätze schwanken also ganz beträchtlich zwischen 2 086,- DM und 767,- DM je ha. Dies bedeutet, daß bei einem Einheitswert von 3 000,- DM je ha [3] die Umsatzgrenze von 40 000,- DM bei einem Gesamteinheitswert von 67 200,- DM erreicht wird, bei einem Einheitswert von 600,- DM je ha jedoch bereits bei einem Gesamteinheitswert von 31 200,- DM.

1) Vgl.: S. 191

2) Das Zahlenmaterial stammt aus einer nicht veröffentlichten Zusammenstellung der OFD München.

3) Der EW von über 3 200 DM/ha wird hier außer acht gelassen, da er nur relativ selten vorkommt.

	DM EW je ha		
	3 000, -	600	1 340 [1]
Umsatz je ha	1 784, - DM	767, - DM	1 439, - [2] DM
Ergibt bei der Umsatzgrenze von 40 000, - DM eine Fläche von ... ha	23 ha	52 ha	28 ha
Das entspricht einem EW von ... DM	67 200 DM	31 200 DM	37 500 DM

Die Gewinngrenze von 9 000, - DM stimmt dagegen mit der Vermögensgrenze in etwa überein, da bekanntlich 1/12 des Einheitswertes als Grundbetrag angesetzt wird, was bei 100 000, - DM 8 333, - DM ausmacht. Wird angenommen, daß lediglich der Betriebsinhaber im Betrieb tätig ist, ergibt sich mit einem Zuschlag für die Arbeitsleistung ein Gewinn von 11 133, - DM. Berucksichtigt man die bereits ausführlich erläuterten Abschläge, so dürfte einem Vermögen von 100 000, - DM ein Gewinn von 9 000, - DM ungefähr entsprechen.

Die Untersuchungen führen zu dem Ergebnis, daß die Umsatzgrenze sehr viel früher erreicht wird als die Gewinn- und Vermögensgrenze [3].

Die Grenze nach VOL von DM	entspricht ha
100 000 EW	ca. 52
9 000 Gew.	ca. 52
40 000 Ums.	ca. 28

Bei der Ermittlung der ha-Anzahl für die Vermögensgrenze wurde dabei von einem ha-Satz von 1 340, - und einem Einheitswert der gesamten landwirtschaftlichen Nutzfläche von 70 000, - DM ausgegangen [4]. Diese Werte variieren in den einzelnen Anbaugebieten ganz erheblich. Es geht jedoch hier lediglich darum, Anhaltspunkte und Vergleichsmöglichkeiten zu gewinnen für die anschließenden Beispiele und Gegenüberstellungen, deren Zweck es ist zu erkennen, welche steuerlichen Mehrbelastungen einem Landwirt erwachsen bei einer Vergrößerung

1) Vgl.: S. 189
2) 1 439, - DM ist der durchschnittliche Umsatz je ha im Bundesgebiet.
3) Vgl.: Festsetzung der Umsatzgrenze nach § 1 Ziff. 3 VOL, in: FR 1954, S. 459
4) 30 000, - DM ist der Einheitswert des übrigen landwirtschaftlichen Vermögens.

seines Betriebes, wenn er dadurch buchführungspflichtig wird. Dabei ist jedoch die Erkenntnis erforderlich, daß in fast allen Fällen die VOL durch das Überschreiten der Umsatzgrenze entfällt.

Die folgende Tabelle [1] zeigt die Entwicklung der Steuerschuld von VOL-Landwirten bei zunehmender Betriebsgröße. Es wird davon ausgegangen, daß bei Überschreiten der Umsatzgrenze der Gewinn geschätzt wird. Die Finanzverwaltung ermittelt den Gewinn dann ebenfalls nach der VOL, mit dem Unterschied, daß 1/8 des Einheitswertes angesetzt wird. Bis zu einem Gewinn von 6 000,- DM wird ein Freibetrag gem. § 13 Abs. 3 EStG von 1 000,- DM in Ansatz gebracht. Weiterhin wird unterstellt:

Der Umsatz beträgt 1 440,- DM je ha,
er variiert nicht mit zunehmender Betriebsgröße,
die Familie besteht aus Mann, Frau, Sohn und Tochter
und sie hat nur Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft.

Der Übersichtlichkeit halber sollen sämtliche Sonderfälle, sowie Sonderausgaben und außergewöhnliche Belastungen unberücksichtigt bleiben.

---

1) Vgl. die Tabelle auf S. 200

Entwicklung des der Einkommensteuer unterliegenden Jahreseinkommens bei VOL-Landwirten

ha	Umsatz je ha	Gesamtumsatz	ha-Satz EW	Gesamtvermögens-EW	1/12 bzw. 1/8 d. EW	Wert d. Arbeitslstg.	Steuerpflichtiger Gew.	zu entrichtende Steuer lt. Spl. tab.
1	2	3	4	5	6	7	8	9
5	1440	7200	1340	6700	558	2700	2258	-
10	1440	14400	1340	13400	1117	2800	2917	-
15	1440	21600	1340	20100	1675	3000	3675	60,-
20	1440	28800	1340	26800	2250	3100	4350	204,-
25	1440	36000[1]	1340	33500	2792	3200	4992	324,-
28	1440	40320	1340	37620	4703	3300	8003[1]	924,-
30	1440	43200	1340	40200	5025	3350	8375	996,-
35	1440	50400	1340	46900	5863	3400	9263	1176,-
40	1440	57600	1340	53600	6700	3475	10175	1356,-
45	1440	64800	1340	60100	7513	3625	11138	1548,-
50	1440	72000	1340	67000	8375	3700	12175	1752,-
55	1440	79200	1340	73700	9213	3800	13013	1920,-
60	1440	86400	1340	80400	10050	4000	14050	2136,-
65	1440	93600	1340	87100	10888	4100	14988	2316,-
70	1440	100800	1340	93800	11725	4200	15925	2508,-
75	1440	108000	1340	100500[2]	12563	4300	16863	2762,-
80	1440	115200	1340	107200	13400	4400[3]	17800	3010,-

Wir sehen aus dieser Tabelle, wie groß der Übergang [illegible] schon bei Beginn der Schätzung ist. Stellt man mit diesen Ergebnissen [illegible] Übersicht der durchschnittlich zu versteuernden Gewinne der buchführenden Landwirte gegenüber, so tritt eine offensichtliche Diskrepanz zu Tage. Um den Unterschied deutlicher zu machen, soll dabei bereits von einer landwirtschaftlichen Nutzfläche von 5 ha ausgegangen werden, obwohl dies wegen der Buchführungsgrenzen unrealistisch ist. Der durchschnittliche Gewinn sei mit 500,- DM je ha angenommen; das entspricht nach Ermittlungen der Oberfinanzdirektion München der Wirklichkeit. Für andere Teile Deutschlands liegt dieser Gewinn noch höher, so daß der Unterschied zwischen buchführenden und nichtbuchführenden Landwirten in Westdeutschland noch etwas höher sein dürfte als hier dargestellt.

1) Zwischen 25 und 28 ha wird die Umsatzgrenze erreicht, d. h. der Divisor 8 kommt zur Anwendung. Ebenso fällt hier der Freibetrag von 1 000,- DM fort.

2) Bei einem Vermögen über 100 000,- DM sind die Werte unrealistisch.

3) Fiktiver Wert in Fortführung der Tabelle

Die Gewinne buchführender Landwirte nach Betriebsgröße

ha	Gewinn/ha DM	steuerpflichtiger Gewinn DM	zu entrichtende Steuer lt. Splittingtabelle DM
5	500	2 500	-
10	500	7 000	324
15	500	7 500	828
20	500	10 000	1 320
25	500	10 500	1 824
28	500	14 000	2 124
30	500	15 000	2 328
35	500	17 500	2 928
40	500	20 000	3 632
45	500	22 500	4 356
50	500	25 000	5 080
55	500	27 500	5 840
60	500	30 000	6 620
65	500	32 500	7 396
70	500	35 000	8 212
75	500	37 500	9 046
80	500	40 000	9 876

Der Übergang zur Buchführung müßte in unserem Beispiel zwischen 30 und 35 ha erfolgen, da hier die Gewinngrenze überschritten wird. Der Unterschied der zu entrichtenden Einkommensteuer beträgt bei 30 ha 1 792, - DM, obwohl im Beispiel bei 35 ha bereits die ungünstigere Schätzung berücksichtigt wurde. Hat der Betrieb also eine Größe von 30 ha und will sich auf 35 ha vergrößern, so bedeutet das, daß statt 180, - DM 1 792, - DM mehr Steuer bezahlt werden müssen [1]. Zieht man noch die für die Betriebserweiterung benötigten weiteren Arbeitskräfte und Maschinen mit in Betracht, so kann eine Betriebserweiterung an dieser Schwelle unrentabel werden.

Der Gegensatz der beiden Gewinnermittlungsarten wird jedoch insofern etwas abgeschwächt, als an sich für sich buchführungspflichtige Landwirte keine Bücher führen, so daß sie geschätzt werden, was für sie, wie oben ausgeführt, sehr viel günstiger ist. Der Unterschied der zu entrichtenden Steuer bei reinen VOL-Landwirten und geschätzten Landwirten beträgt nämlich im angeführten Beispiel bei 28 ha nur 312, - DM.

1) Vgl. Tabellen auf Seite 200 und oben

Zusammenfassend ist zum Betriebsgrößenproblem in Verbindung mit der Durchschnittsbesteuerung zu sagen, daß der nichtbuchführende Landwirt gegenüber dem buchführenden einkommensteuerlich stark bevorzugt wird, besonders auch dann, wenn getrennte Veranlagung beantragt wird, wodurch sich die verschiedenen Grenzen und der Freibetrag von 1 000,- DM verdoppeln.

Die steuerliche Bevorzugung ist jedoch betriebswirtschaftlich gesehen insofern von Nachteil, als die durch Steuervorteile begünstigten Investitionen in Kleinbetrieben oftmals nicht optimal ausgenutzt werden können.

2. Die Bildung stiller Reserven

§ 29 Abs. 1 Ziff. 2 EStG bestimmt, daß Durchschnittsätze für die Ermittlung des Gewinns aufgestellt werden können. Nach § 4 Abs. 1 EStG ist Gewinn der Unterschiedsbetrag zwischen dem Betriebsvermögen am Schluß des Wirtschaftsjahres und dem Betriebsvermögen am Schluß des vorangegangenen Wirtschaftsjahres, vermehrt um den Wert der Entnahmen und vermindert um den Wert der Einlagen. Man kann den Gewinn somit als Reinertrag betrachten, so daß demnach die Durchschnittsätze nach dem Reinertrag auszurichten sind.

Eine gleichgeartete Schlußfolgerung läßt auch § 29 Abs. 1 Ziff. 2 EStG zu. Hiernach werden Durchschnittsätze aufgestellt für die Ermittlung des Überschusses der Einnahmen über die Werbungskosten, was ebenfalls den Reinertrag darstellt.

Obwohl Friedrich [1] anderer Meinung ist, muß man wohl Bubenzer [2] zustimmen, der feststellt, daß auch auf § 29 Abs. 3 dasselbe zutrifft, daß nämlich bei der Bemessung des Nutzungswertes der Wohnung im eigenen Haus die Durchschnittsätze nach dem Reinnutzungswert und nicht nach dem Bruttomietwert auszurichten sind. Die Auffassung Friedrichs würde nämlich bedeuten, daß nur die Einnahmenseite von der Regelung betroffen ist, "daß also die Einkünfte aus der Wohnung im Eigenheim zu berechnen wären durch Abzug der Werbungskosten von den Einnahmen (§ 2 Abs. 4 Ziff. 2 EStG), als Einnahmen würde der Durchschnittsatz einzusetzen sein. Dann kommen aber nicht nur die (vollen) Zinsen zum Abzug, sondern alle Werbungskosten, die wir aus Vermietung und Verpachtung kennen" [3]. Dies kann jedoch nach den früheren Ausführungen des RdF beim Erlaß der VO nicht gemeint sein.

Das bedeutet, daß für die Aufstellung der Durchschnittsätze die Reinerträge maßgebend sind, und zwar die Durchschnittsreinerträge, die ermittelt werden durch

---

1) Vgl.: Friedrich, W.: in: BB 1954, S. 407
2) Vgl.: Bubenzer, F.: in: StuW 1954, S. 595
3) Bubenzer, F.: in StuW 1954, S. 595

die Gegenuberstellung von Durchschnittsbruttoerträgen und Durchschnittsaufwendungen [1]. Es werden somit bei der Durchschnittsbesteuerung alle normalerweise anfallenden Aufwendungen und Erträge berücksichtigt. Dabei ist es ohne Bedeutung, ob alle wirklichen Erträge und Aufwendungen erfaßt wurden, wenn nur übliche Verhältnisse gegeben sind. Übliche Verhältnisse liegen vor, wenn diese sich unter objektiver Würdigung bei der Mehrzahl der Steuerpflichtigen wiederholen. Hieraus folgt, daß im allgemeinen eine Individualisierung bei der Durchschnittsbesteuerung nicht erfolgen kann, was nicht besagt, daß bei Abweichen von normalen Verhältnissen besondere Bestimmungen nicht angewendet werden dürften.

Diese Überlegungen sind von Bedeutung für die Beantwortung der Frage, ob bei der Durchschnittsbesteuerung die Bildung stiller Reserven möglich ist oder nicht.

Unter stillen Reserven wird dabei im allgemeinen die Differenz zwischen den Buchwerten und den höheren tatsachlichen Werten von Aktiven bzw. zwischen den Buchwerten und den tatsächlichen Werten von Passiven [2] verstanden.

Grundsätzlich ist die Bildung stiller Reserven im Einkommensteuerrecht im Gegensatz zum Handelsrecht untersagt [3]. Trotzdem besteht jedoch dazu die Möglichkeit aufgrund der Bewertungsvorschriften des § 6 EStG. So entstehen stille Reserven dadurch, daß an und für sich berücksichtigungsfähige Werteinbußen bei Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens aus Vorsicht oder aus steuerpolitischen Gründen zu hoch angesetzt, daß immaterielle Werte zu gering oder gar nicht berücksichtigt oder daß Wirtschaftsgüter durch außerbetriebliche Einflüsse im wirtschaftlichen Verkehr höher eingeschätzt werden.

Die Mehrzahl der Kaufleute ermittelt ihren Gewinn aufgrund eines Bestandsvergleiches gemäß § 5 EStG. Eine Wertsteigerung von Wirtschaftsgütern kann sich hier nur gewinnerhöhend auswirken, wenn auch der Wertansatz entsprechend in der Bilanz erhöht wird. Das ist jedoch aufgrund § 6 EStG nur in ganz bestimmten Fällen möglich. So besagt § 6 Abs. 1 Ziff. 1 letzter Satz EStG, daß bei Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, die der Abnutzung unterliegen und die bereits am Schluß des vorangegangenen Wirtschaftsjahres zum Anlagevermögen des Steuerpflichtigen gehört haben, in der Bilanz nicht höher als mit dem letzten Bilanzwert bewertet werden dürfen. Das heißt: "Was einmal abgeschrieben wurde, bleibt abgeschrieben" [4].

---

1) Vgl.: Buschhoff, W.: Die Besteuerung nach Durchschnittsätzen gem. § 29 EStG, in: Von der Auslegung und Anwendung der Steuergesetze, Stuttgart 1958, S. 200

2) Vgl.: Heinen, E.: Handelsbilanzen; Wiesbaden 1960, S. 212

3) Vgl.: Aufermann, E.: Grundzüge betriebswirtschaftlicher Steuerlehre; Wiesbaden 1959, S. 114

4) Bühler-Scherpf: a. a. O., S. 289

Dieses Verbot ist für andere Wirtschaftsgüter wie Grund und Boden, Beteiligungen, Geschäfts- und Firmenwert und das Umlaufvermögen insofern gemildert, als der Teilwert auch angesetzt werden darf, wenn er höher als der letzte Bilanzansatz ist. Eine Grenze findet die Bewertungsfreiheit jedoch in den Anschaffungs- oder Herstellungskosten (§ 6 Abs. 1 Ziff. 2 EStG).

So kommt es, daß die meisten Buchwerte einer Bilanz erhebliche Wertreserven enthalten, was bei einer Veräußerung von Wirtschaftsgütern oder des Betriebes bzw. Teilen davon augenscheinlich wird.

Ähnliche Überlegungen lassen sich bei der Ermittlung des Überschusses der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben anstellen, da die Behandlung von Wertsteigerungen und -minderungen dieselbe ist. Auch hier gilt der Grundsatz, daß unrealisierte Gewinne nicht ausgewiesen werden dürfen, unrealisierte Verluste dagegen in voller Höhe in Erscheinung treten müssen. Daraus folgt, daß sich stille Reserven bilden können, die erst bei einer Veräußerung aufgedeckt werden.

Bei der Schätzung wird der Versuch unternommen (§ 217 AO), durch nachträgliche Berücksichtigung aller Umstände zu einer wahrheitsgetreuen Gewinn- oder Überschußermittlung zu gelangen, so daß sich gegenüber dem oben Ausgeführten keine Änderungen ergeben.

Anders liegen die Dinge bei der Durchschnittsbesteuerung, was den Anlaß gab zu einer heftigen Diskussion in der Literatur. Im folgenden soll deshalb versucht werden, alle angeführten Tatsachen zu untersuchen, um sodann zu einem abschließenden Urteil zu gelangen.

Ebenso wie beim Bestandsvergleich oder bei der Überschußrechnung werden bei der Durchschnittsbesteuerung Wertminderungen im Rahmen der Durchschnittsaufwendungen berücksichtigt. Dabei ist es jedoch dem Steuerpflichtigen nicht möglich, Unter- oder Überbewertungen selbst vorzunehmen, weil hier die steuerlichen Bewertungsvorschriften des § 6 EStG nicht Platz greifen. Denn eine Bewertung nimmt bereits der Verordnungsgeber bei der Aufstellung der Durchschnittsätze vor. Das führt dazu, daß die Durchschnittsätze so bemessen sind, daß tatsächliche Aufwendungen im Normalfall als berücksichtigt gelten können, da die Bildung stiller Reserven dem deutschen Einkommensteuerrecht grundsätzlich fremd ist. Buschhoff folgert hieraus, daß die normalerweise anfallenden Aufwendungen in ihrer tatsächlichen Höhe auch als erfaßt gelten, wenn der Verordnungsgeber die Durchschnittsaufwendungen nicht richtig bemessen hat. Denn es wurde dem Wesen der Durchschnittsbesteuerung widersprechen, neben den in den Durchschnittsätzen enthaltenen Durchschnittsaufwendungen noch weitere normalerweise entstehende Aufwendungen durch individuelle oder auch generelle Ermittlungen zu berücksichtigen. "Gelten aber alle Durchschnittsaufwendungen in der tatsächlichen Höhe als abge-

gelten, so ist folglich die Bildung stiller Reserven gar nicht möglich, und zwar zunächst einmal insoweit nicht, als sie bei Steuerpflichtigen mit Bestandsvergleich und Einnahmenüberschußrechnung durch Unterbewertung der Aktiva und Überbewertung der Passiva gebildet werden können" [1]).

Daß auch durch allgemeine Werterhöhungen durch außerbetriebliche Einflüsse bei der Durchschnittsbesteuerung keine stillen Reserven gebildet werden, begründet Buschhoff damit, daß allgemeine Preissteigerungen bei dieser Art der Besteuerung als erfaßt gelten, also nicht gesondert behandelt werden. Außerdem führt er an, daß die Durchschnittsbesteuerung weder Buchungsvorgänge noch Aktivierungen kennt und es sich somit, von der praktischen Seite her gesehen, gar nicht feststellen ließe, in welchem Umfang sich bei der Besteuerung nach Durchschnittsätzen überhaupt stille Reserven bilden könnten.

Zu der gleichen Ansicht gelangt das Finanzgericht Hannover in seinem Urteil vom 26.11.1954 [2]), welches jedoch keine Rechtskraft erlangte. Es hatte entschieden, daß nichtbuchführende Landwirte, die unter die VOL fallen, nicht neben dem nach Durchschnittsätzen ermittelten Gewinn mit einem Veräußerungsgewinn zur Einkommensteuer herangezogen werden können. Diese Auffassung wird damit begründet, daß § 14 EStG keinen selbständigen Gewinnbegriff darstelle. Eine Versteuerung sei jedoch nur im Rahmen der Gewinnermittlung möglich. Erst nach einer Gewinnermittlung sei gegebenenfalls eine Aufteilung zwischen laufendem Gewinn und Veräußerungsgewinn vorzunehmen. Mit den aufgrund der VOL aufgestellten Durchschnittsätzen werde aber nicht der tatsächliche Gewinn erfaßt, sondern ein durchschnittlich nachhaltig erzielbarer Reinertrag. Es liege daher in der Natur der Durchschnittsätze, daß sie nicht den individuellen Verhältnissen des Einzelfalls Rechnung tragen könnten, so daß die Erfassung eines Veräußerungsgewinnes nicht vorgesehen sei. Auch eine Versteuerung im Rahmen des § 9 Abs. 2 VOL sei nicht angängig, weil der nachhaltige Ertrag bereits im Einheitswert berücksichtigt sei.

Diese Argumentationen überzeugen jedoch nicht [3]). Es ist entgegenzuhalten, daß auch die §§ 4 und 5 EStG nur auf die laufenden Einkünfte Bezug haben, und somit durch die §§ 14-18 EStG ergänzt werden mußten. Die Ermittlung des Veräußerungsgewinnes geschieht unabhängig davon, wie der laufende Gewinn ermittelt wurde. So kommt Theis zu dem Ergebnis, daß Sinn der Versteuerung des Veräußerungsgewinnes auch sei, die bisher unversteuert gebliebenen Reserven zu erfassen, also die Beträge, die bei der bisherigen laufenden Gewinnermittlung nicht erfaßt wor-

---

1) Buschhoff, W.: a.a.O., S. 203

2) Vgl.: EFG 1955, S. 72

3) Vgl.: Littmann, E.: Das Einkommensteuerrecht, Stuttgart 1959, S. 939 und BFH vom 12.4.1956, BStBl 1956 III, S. 164

den sind. "Es ist bekannt, daß die Durchschnittsätze nur einen Bruchteil des Gewinnes ausmachen, der sich bei Ermittlung an Hand ordnungsmäßig geführter Bücher ergeben hätte. Die Durchschnittsätze sind ein höchst unvollkommener Ersatz für die Buchführung, der aus Vereinfachungsgründen hingenommen wird. Dieser Durchschnittsgewinn ist aber nichts grundsätzlich anderes als der Gewinn im Sinne des § 4 Abs. 1 EStG (und des Überschusses gem. § 4 Abs. 3 EStG; Anm. d. Verf.)" [1].

Auch dem Argument von Buschhoff, es könnten keine stillen Reserven im Rahmen der VOL gebildet werden, da allgemeine Preissteigerungen als erfaßt galten [2], muß widersprochen werden, denn gerade die Werterhöhung der Wirtschaftsgüter durch außerbetriebliche Einflüsse führt zur Bildung stiller Reserven, die bei der Veräußerung ebenso wie bei buchführenden Steuerpflichtigen erfaßt werden, auch wenn eine Aktivierung und eine Feststellung des Umfangs nicht erfolgt [3].

Langmandel begründet diese Auffassung mit der Feststellung, daß sich der Einheitswert auf den unter gewöhnlichen Verhältnissen nachhaltig zu erzielenden Reinertrag stütze, der Reinertrag aber nicht außerordentliche Vorgänge, insbesondere nicht die Veräußerung des Betriebes oder Teilbetriebes, erfasse. Deshalb könnten diese Vorgänge auch nicht durch den Grundbetrag abgegolten sein [4].

Somit kommen wir zu folgendem abschließenden Ergebnis: Vom Standpunkt der üblichen Definition aus ist eine Bildung stiller Reserven durch die Durchschnittsbesteuerung nicht möglich, da eine Bilanz fehlt und deshalb keine Aktivierung und Passivierung erfolgt.

Der Wille des Gesetzgebers war es, sowohl durch § 5 EStG als auch durch § 29 EStG die Ertragskraft eines Unternehmens zu besteuern. Durch § 6 EStG wurde es dem buchführenden Unternehmer jedoch ermöglicht, seine Ertragskraft in der Steuerbilanz geringer darzustellen als sie ist. Der Zweck dieser Manipulation besteht darin, stille Reserven zu bilden und den Gewinn zu schmälern, um ihn damit, zumindest vorerst, der Versteuerung zu entziehen.

Ähnliche Folgerungen ergeben sich bei der Besteuerung nach Durchschnittsatzen, mit dem Unterschied, daß der Gewinn vom Steuerpflichtigen selbst nicht manipuliert werden kann.

---

1) Theis, J.: Veräußerungsgewinn beim VOL-Landwirt nicht steuerpflichtig?, in: FR 1955, S. 339

2) Vgl.: S. 79

3) Vgl. auch: Bohle: Steuerfreie Rücklage für Ersatzbeschaffung bei VOL-Landwirten, in: InfL 1959, S. 371

4) Vgl.: Langmandel: Der Veräußerungsgewinn beim VOL-Landwirt, in: DStZ 1955, S. 310

Bei der Ermittlung des Einheitswertes ging man ebenfalls von der Ertragskraft aus. Vom festgestellten Einheitswert wurde sodann aus Vereinfachungsgründen mittels eines Divisors der zu versteuernde Gewinn abgeleitet. Im Laufe der Zeit wurden durch Preissteigerungen und Änderungen der Ertragskraft Einheitswert und der 1946 unzulänglich geänderte Divisor unrealistisch, das heißt, der zu versteuernde Gewinn entsprach nicht mehr der Wirklichkeit.

In beiden Fällen wird demnach ein Vermögenszuwachs nicht besteuert. Definiert man stille Reserven nun als nicht besteuerter Vermögenszuwachs, so wird deutlich, daß auch bei der Durchschnittsbesteuerung stille Reserven gebildet werden, was als gerechtfertigt angesehen werden kann. Denn es ist nicht einzusehen, warum ein Landwirt durch eine Vereinfachungsvorschrift des Vorteils der Bildung stiller Reserven beraubt werden sollte.

Die Feststellung, daß bei nichtbuchführenden Landwirten und Forstwirten stille Reserven gebildet werden, hat jedoch in der Praxis, außer im Falle einer Veräußerung, nur geringe Bedeutung.

3. Durchschnittsätze und Finanzierung

Nach den Quellen der Kapitalbeschaffung unterscheidet man zwischen Eigen-, Fremd- und Selbstfinanzierung. Während die Eigenfinanzierung aus eigenem Vermögen geschieht, bedeutet Fremdfinanzierung "Aufnahme von Kapital gegen Entgelt" [1]. Bei der Selbstfinanzierung bildet sich das Kapital in der Betriebswirtschaft.

Im folgenden soll nun kurz der Zusammenhang zwischen Durchschnittsbesteuerung und Selbstfinanzierung untersucht werden.

Die Investitionen der Landwirtschaft setzen sich hauptsächlich aus Neubauten und Neuanschaffung von Maschinen zusammen.

---

1) Beckmann, L.: Die betriebswirtschaftliche Finanzierung; Stuttgart 1956, S. 36

Ausgaben für Investitionen [1)]
(Mill. DM)

Jahr / Invest.	1950/51	1955/56	1956/57	1957/58	1958/59	1959/60	1960/61
Neubauten	165	530	580	660	740	830	920
Maschinen	725	1 475	1 517	1 730	1 930	2 196	2 650
Zusammen	890	2 005	2 097	2 390	2 670	3 026	3 570
Zunahme 1950/51 = 100	100	225	236	269	300	340	401

Die jährlichen Ausgaben für Investitionen stiegen demnach von 890 Mill. DM im Jahre 1950/51 auf 3 570 Mill. DM 1960/61. Die Zunahme des Fremdkapitals war in den vergleichbaren Jahren jedoch erheblich geringer.

Fremdkapital in der Landwirtschaft [1)]
(Mill. DM am 1. Juli des Jahres)

Jahr	1950	1955	1956	1957	1958	1959	1960	1961
Kredite	3712	7215	8321	9250	10088	10888	11981	12982
Zunahme	-	3503	1106	929	838	800	1093	1001

Stellt man die Ausgaben für Investitionen der Aufnahme für Fremdkapital gegenüber, so erkennt man den Anteil der Selbstfinanzierung, wobei der geringe Anteil der Eigenfinanzierung unberücksichtigt bleiben kann:

Gegenüberstellung von Investitionen und Fremdkapital
(Mill. DM)

Jahr	1955/56	1956/57	1957/58	1958/59	1959/60	1960/61
Investitionen	2 005	2 097	2 390	2 670	3 026	3 570
Aufnahme v. Fremdkapital	1 106	929	838	800	1 093	1 001
Differenz	899	1 168	1 552	1 870	1 933	2 569

1) Vgl.: Statistisches Jahrbuch über Ernährung, Landwirtschaft und Forsten; Hamburg und Berlin 1963, S. 142 ff

Obwohl sich diese ansteigende Differenz zum großen Teil aus der sich verbessernden Ertragslage der deutschen Landwirtschaft ergibt, so hat doch auch der Gesetz- und Verordnungsgeber durch steuerliche Vorschriften wie § 7a, § 7b, § 10a EStG und nicht zuletzt durch die Begünstigungen, die dem Steuerpflichtigen durch die Besteuerung nach VOL erwachsen, dazu beigetragen, die Selbstfinanzierung erheblich zu fördern [1].

Unterstellt man nur eine durchschnittliche jährliche Steuerersparnis aufgrund § 29 Abs. 1 Ziff. 1 EStG von 500,- DM je Betrieb [2], so ergibt sich bei rund 1,5 Millionen nichtbuchführenden Landwirten [3] ein Betrag von 750 Mill. DM.

Von Vorteil ist die Selbstfinanzierung gegenüber der Aufnahme von Krediten dadurch, daß sie zu keinen liquiditätsbelastenden Zinsausgaben führt.

Eine zu starke Förderung der Selbstfinanzierung kann, betriebswirtschaftlich gesehen, jedoch auch nachteilige Folgen haben. Denn die zurückbehaltenen oder durch günstige Besteuerung erhöhten Gewinne verursachen keinen Zinsaufwand. Außerdem besteht keine Rückzahlungsverpflichtung, so daß mancher Betrieb durch die Möglichkeit der Selbstfinanzierung zu Investitionen veranlaßt wird, die bei einer Finanzierung mit Fremdkapital und genauer Berechnung der Wirtschaftlichkeit unterblieben wären. In der Landwirtschaft wirkt sich das dann in der Anschaffung eines für die bebaute Nutzfläche oftmals zu großen und damit unwirtschaftlichen Maschinenparks aus, was man häufig in der Praxis antreffen kann. Der bayerische Landwirtschaftsminister warnt in seinen Reden in landwirtschaftlichen Kreisen oft vor solchen Fehlinvestitionen, die auf den häufigen Wunsch zurückgehen, sich auch im Maschinenpark ein größeres Ansehen zu geben.

4. Das Rechnungswesen und die Durchschnittsbesteuerung

Aufgrund der Verordnung über die landwirtschaftliche Buchführung vom 5. 7. 1935 [4] ist der buchführende Landwirt zur Führung gewisser, für die Besteuerung notwendiger Bücher verpflichtet. Denn eine landwirtschaftliche Buchführung ist nur dann formell ordnungsmäßig, wenn neben der fortlaufenden Aufzeichnung aller Betriebsvorgänge mindestens folgende Verzeichnisse aufgestellt werden:

---

1) Genaue statistische Angaben des Steuerausfalls durch die Durchschnittsbesteuerung liegen nicht vor, man vergleiche jedoch die Fußnote 2, S. 181
2) Vgl. Seite 200 und Seite 201 der Ausführungen
3) Vgl.: Statistisches Jahrbuch über Ernährung, Landwirtschaft und Forsten; Hamburg und Berlin 1962, S. 23
4) RStBl 1935, S. 955 und RStBl 1935, S. 993

a) ein Inventar, das unmittelbar nach Schluß des Wirtschaftsjahres zu erstellen ist. Diese Vermögensaufstellung muß alle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens und des Umlaufvermögens, die Forderungen, die Schulden und die Barbestände ausweisen;
b) eine Vermögenszusammenstellung;
c) ein Verzeichnis der zum Betrieb gehörigen Grundstücke;
d) ein Viehregister zum Nachweis der Veränderungen des Viehbestandes durch Zu- und Abgang bei allen Gattungen;
e) ein Naturalienregister zur Aufzeichnung aller in der Wirtschaft ein- und ausgehenden, sowie der verwendeten Naturalien;
f) das Anbau- und Ernteverzeichnis mit Angabe der Größe der bestellten Fläche, der Art der angebauten Früchte, des Zeitpunkts der Saat, der Saatmenge, der Art der Bestellung und Düngung und der Erntemenge;
g) das Lohnregister der Bezüge an Barlohn und Sachbezügen der im landwirtschaftlichen Betrieb beschäftigten Arbeitnehmer.

Bei nichtbuchführenden Landwirten fallen diese Verpflichtungen ausnahmslos fort, was wegen der Zeit- und Kostenersparnis von den Steuerpflichtigen als vorteilhaft angesehen wird.

Dem kann nicht zugestimmt werden, denn erst die genauen Unterlagen aufgrund einer ordnungsmäßigen Buchführung ermöglichen es, eine Übersicht über die wirtschaftliche Lage eines Betriebes zu vermitteln und Dispositionen für die Zukunft zu treffen. Das Fehlen einer Gewinn- und Verlustrechnung hat zur Folge, daß weder die Erträge und Aufwendungen, noch die Quellen des Erfolges, d. h. sein Zustandekommen, erklärt werden kann. Die Frage, ob es günstig ist, den Betrieb durch Kauf oder Pacht zu erweitern, ihn einzuschränken, aufzugeben oder Maschinen anzuschaffen, wird erst sehr viel später beantwortet, Fehlinvestitionen werden schlechter vermieden und eine aufschlußreiche Kontrolle der Rentabilität ist kaum möglich.

Hieraus wird deutlich, daß es trotz anfallender Kosten wirtschaftlicher ist, Bücher zu führen.

5. Die Beeinflussung der Rentabilität durch die Besteuerung nach Durchschnittsätzen

Die Rentabilität ist ein Begriff von zentraler betriebswirtschaftlicher Bedeutung. Sie soll deshalb in bezug auf die Durchschnittsbesteuerung der Landwirtschaft einer kurzen Untersuchung unterzogen werden.

Da aus der absoluten Höhe des Gewinns keine wesentlichen wirtschaftlichen Rückschlüsse auf den Betrieb gezogen werden können, sind betriebswirtschaftlich sinn-

volle Folgerungen erst möglich, wenn der Gewinn zu einer anderen Größe in Beziehung gesetzt wird. Ein Verhältnis zweier solcher Größen nennt man Rentabilität [1].

Das gebräuchlichste Maß für die Rentabilität ist das Kapital, weshalb man hier von Kapitalrentabilität spricht.

Im folgenden Beispiel soll nun die Beziehung zwischen Durchschnittsbesteuerung und Kapitalrentabilität untersucht werden. Als Kapital werden dabei nur die Einheitswerte der Nutzfläche zugrunde gelegt. Der hierdurch auftretende Fehler stört jedoch die Vergleichbarkeit nur wenig. Als Gewinn wird der Gesamtertrag abzüglich der anfallenden Einkommensteuer verwendet [2].

Art der Besteuerung	ha	EW/ha	Gesamter EW	Ertrag/ ha	Gesamt-ertrag	zu entrichtende Steuer	Differenz = Gewinn
Besteuerung nach VOL	20	1 340	26 800	500	10 000	204,-	9 796,-
Besteuerung nach § 5 EStG [3]	20	1 340	26 800	500	10 000	1 320,-	8 680,-

Bei der Besteuerung nach Durchschnittsätzen ergibt sich eine Rentabilität von 36,6 v.H., im anderen Fall eine solche von 32,4 v.H.

Das Ergebnis dieser Untersuchung zeigt deutlich eine unterschiedliche Rentabilität der beiden Besteuerungsarten, was als weiterer Beweis für die steuerliche Bevorzugung nichtbuchführender Landwirte gelten kann.

6. Die Wettbewerbsfähigkeit nichtbuchführender Landwirte

Der Begriff Wettbewerb kennzeichnet den Leistungskampf zwischen einzelnen Wirtschaftseinheiten.

Da bei landwirtschaftlichen Produkten die Preise, abgesehen vom Fall "atomistischer Konkurrenz" am unvollkommenen Markt, einheitlich sind, wird die Frage nach der Wettbewerbsfähigkeit auf diesem Gebiet des (innerdeutschen) Wirtschafts-

1) Vgl.: Schnettler, A.: Betriebsanalyse; Stuttgart 1960, S. 412
2) Vgl. Beispiel auf Seite 200/201
3) Die hier verwendeten Zahlen entsprechen nicht der Wirklichkeit, da bei 20 ha noch keine Bücher zu führen sind.

lebens auf dem Kostensektor entschieden. Reicht der Gewinn (langfristig gesehen der Unterschied zwischen Einnahmen, Eigenverbrauch und Ausgaben) zur Bestreitung des Lebensunterhalts nicht mehr aus, so bleibt nur noch die Möglichkeit der Aufgabe des Betriebes.

Die politische Zielsetzung des Staates, die bereits erläutert wurde, zwingt dazu, Maßnahmen zu ergreifen, welche die Wettbewerbsfähigkeit der deutschen Landwirtschaft gewährleisten. Außerdem ist unsere heutige wirtschaftspolitische Konzeption danach ausgerichtet, ungesunde Konzentration zu verhindern, so auch die Zusammenballung von landwirtschaftlichem Grundbesitz in wenigen Händen. Ein Mittel hierzu ist die Vergünstigung bei der Besteuerung, die in Form der Durchschnittsätze den weitaus meisten Landwirten zugute kommt, da im Jahre 1961 nur 9 v.H. der Betriebe mit einem Anteil von 37,5 v.H. an der landwirtschaftlichen Nutzfläche mehr als 20 ha Boden bewirtschafteten.

Mehr noch als innerhalb Deutschlands spielt der Wettbewerb jedoch im Rahmen der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft eine Rolle. Besonders Länder wie Frankreich, Holland oder Dänemark sind in der Lage, ihre landwirtschaftlichen Erzeugnisse billig auf den Markt zu bringen. Die Ursache hierfür liegt in den geringeren Erzeugungskosten, hervorgerufen durch die zum Teil besseren Natur-, Klima- und Wachstumsbedingungen. Bei fortschreitendem Abbau der Zölle wird es dem deutschen Landwirt daher schwer werden, sich im zunehmenden Wettbewerb zu behaupten. Durch die günstige Einkommensbesteuerung und eine Reihe anderer Maßnahmen wird der Landwirt jedoch in die Lage versetzt, Verbesserungen vorzunehmen, wie Modernisierung oder die Umstellung auf die Produktion veredelter Nahrungsmittel.

Wenn man auch die Bedeutung steuerlicher Erleichterungen nicht überschätzen darf, so sind sie doch Teil eines Gesamtplanes, welcher zum Ziel hat, die bestehenden Verhältnisse in der Landwirtschaft zu verbessern, um sie zu rüsten für den auf sie zukommenden verstärkten Wettbewerb.

III. Die Bedeutung der Durchschnittsätze für die Eigentümer von Einfamilienhäusern und Eigentumswohnungen

Während beim Landwirt betriebswirtschaftliche Überlegungen in bezug auf die Steuerbelastung, vor allem, wenn er keine Bücher führt, mehr globaler Natur sein dürften, kalkuliert ein Mieter meist genau, bevor er sich dazu entschließt, sich ein Eigenheim zu bauen oder eine Eigentumswohnung zu kaufen. In dieser Berechnung spielt neben der Zins- auch die künftige Steuerbelastung eine große Rolle, da die erwachsenden Kosten oft von einem im voraus bestimmbaren und

festgelegten Betrag (z.B. vom Gehalt oder vom Lohn) gedeckt werden müssen.

Nimmt man an, es solle ein Einfamilienhaus für 120 000,- DM mit einem Einheitswert von 38 400,- DM [1] nur mit Eigenkapital gebaut werden, der Bauherr zahle für seine Wohnung 400,- DM [2] monatlich und für das geplante Einfamilienhaus könne eine Miete von 400,- DM erzielt werden, so zeigt eine Berechnung folgendes:

Bei einer fünfprozentigen Verzinsung von 120 000,- DM entsteht eine Rendite von 6 000,- DM im Jahr. Fallen zu versteuernde Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe von 15 000,- DM an, so beträgt der anteilig zu entrichtende Steuerbetrag für die Einkünfte aus Kapitalvermögen 1 121,- DM, der von dem Zinsentgang in Abzug gebracht wurde [3].

1	2	3	4	5	6	7	8	9
Kosten	Einheitswert	Zinsentgang b. 5% Verzinsung abzügl. anteil. Steuer	3,5 % des EW	Eink. aus nichtselbst. Arbeit	AfA n. § 7b EStG	steuerl. Bel. n. Splittingtab.	Belastg. einschl. Zinsentgang	Monatliche Belast.
DM	DM	DM	DM	DM	DM	DM	DM	DM
120000	38400	4879,-	1344	15000	9000	792	5671	472

Der Verlust aus Vermietung und Verpachtung (Spalte 4 ./. Spalte 6) beträgt 7 656,- DM. Er kann mit den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit verrechnet werden.

Eine Gegenüberstellung ergibt:

Fall I: Selbstbewohntes Einfamilienhaus

A) "Einnahmen"		
1. Fiktive Einnahme durch Entfallen von Mietzahlungen	4 800,-	
2. Aus nichtselbst. Arbeit	15 000,-	19 800,-
B) "Ausgaben"		
1. Einkommensteuer	792,-	
2. Zinsentgang	4 879,-	5 671,-
C) Überschuß		14 129,-

1) Vgl. das Beispiel auf Seite 192

2) Dieser hohe Betrag wurde gewählt, da durch den Wohnungswechsel keine besseren Wohnverhältnisse geschaffen werden sollen.

3) Zu versteuerndes Einkommen von 21 000,- DM ergibt lt. Splittingtabelle eine Einkommensteuer von 3 924,- DM. Dieser Betrag wurde anteilig für 6 000,- DM

Fall II: Vermietung des Einfamilienhauses

A) Einnahmen			
1. Aus Vermietung und Verpachtung		4 800, -	
2. Aus nichtselbständiger Arbeit		15 000, -	19 800, -
B) Ausgaben			
1. Einkommensteuer			
Einkünfte aus nichtselbst. Arbeit	15 000, -		
Verlust aus Vermietung und Verpachtung (Miete 4 800, - DM ./. 9 000, - DM Abschreibung) ./.	4 200, -		
	10 800, -		
Zu entrichtende Steuer		1 488, -	
2. Zinsentgang als fiktive Ausgabe		4 879, -	
3. Selbst zu zahlende Miete		4 800, -	11 167, -
C) Überschuß			8 633, -

Fall III: Kein Bau eines Einfamilienhauses

A) Einnahmen		
1. Aus nichtselbständiger Arbeit	15 000, -	
2. Aus Kapitalvermögen	6 000, -	21 000, -
B) Ausgaben		
1. Einkommensteuer	3 838, - [1]	
2. Miete	4 800, -	8 638, -
C) Überschuß		12 362, -

Wird das Einfamilienhaus nicht gebaut, so ist der Überschuß der "Einnahmen" über die "Ausgaben" etwa 1 800, - DM geringer als im Falle des selbstbewohnten Eigenheimes. Zur besseren Übersicht wurden dabei etwa gleiche Wohnverhältnisse angenommen, obwohl meist in der Praxis die zu zahlende Miete geringer sein durfte als 400, - DM.

---

1) Nach Splittingtabelle unter Berücksichtigung eines Werbungskostenpauschbetrages von 300, - DM für Einkünfte aus Kapitalvermögen gem. § 9a Ziff. 2 EStG

Dieses Verhältnis ändert sich nicht wesentlich, wenn zur Finanzierung zum Teil Fremd- statt Eigenkapital verwendet wird. Im Fall I vermindern sich die Ausgaben durch den geringeren Zinsentgang und dadurch, daß sich die zu entrichtende Einkommensteuer wegen des Zinsenabzuges verringert. Sie erhöhen sich durch die anfallenden Zins- und Tilgungsbeträge. Im Fall III vermindern sich die Einkünfte aus Kapitalvermögen und die zu entrichtende Einkommensteuer.

Ganz beträchtlich wirkt sich die unterschiedliche Art der Besteuerung aus, wie ein Vergleich zwischen Fall I und Fall II zeigt. Allerdings wird diese Relation durch den Ansatz der zu zahlenden Miete im Fall II zugunsten von Fall I verschoben.

Zusammenfassend kann festgestellt werden: Die Besteuerung nach Durchschnittsätzen verbilligt den Unterhalt eines selbstbewohnten Einfamilienhauses. Wird durch diese Verbilligung der Bau eines Hauses ermöglicht, tritt eine erhebliche Kostensenkung durch den Wegfall der Mietzinszahlungen ein.

Obwohl die steuerliche Belastung nicht überschätzt werden darf, so bildet sie doch einen bedeutenden Faktor für die Überlegung beim Bau von Einfamilienhäusern, allerdings nur für den Fall, daß die Finanzierung für die Erstellung gesichert ist. Beeinträchtigt werden betriebswirtschaftliche Überlegungen dieser Art jedoch durch psychologische Daten wie "snob-effect" und ähnliches.

ZUSAMMENFASSUNG UND SCHLUSS

A. ERGEBNIS DER UNTERSUCHUNGEN

Ziel vorstehender Untersuchungen ist es gewesen, die Anwendung der Durchschnitts besteuerung sowohl in der Vergangenheit als auch in der Gegenwart, sowie ihre Problematik und praktischen wirtschaftlichen Auswirkungen auf die Finanzverwaltung und die Steuerpflichtigen darzustellen.

Wir haben gesehen, daß die Durchschnittsätze mit einer Reihe von Nachteilen behaftet sind, deren größter, die Bindung an unzulängliche Einheitswerte, technisch einfach durch eine Anpassung der Einheitsbewertung an die heutigen Verhältnisse ausgeschaltet werden könnte.

Ein weiterer Nachteil der Durchschnittsbesteuerung besteht in der unbestrittenen Notwendigkeit einer Individualisierung: gleiche oder annähernd gleiche Verhältnisse liegen bei den Besteuerten infolge der vielfältigen Möglichkeiten im Wirtschaftsleben nur äußerst selten vor. Keine Einigkeit besteht in vielen Fällen hinsichtlich des notwendigen Ausmaßes individuell zu behandelnder Tatbestande. Der Grundsatz der gleichmäßigen Behandlung aller Steuerpflichtigen steht hier dem Wesen der Durchschnittsbesteuerung, einer möglichst weitreichenden Vereinfachung gegenüber. Hinzu treten Erwägungen im Hinblick auf die Durchfuhrung einer Vorschrift, welche sowohl bei der Rechtspolitik, im Ermessensraum und bei der Ermittlung des Sinngehaltes einer Norm angestellt werden sollten. Denn Gesetz oder Verordnung haben keinen Selbstzweck, sondern sind lediglich Mittel zum Zweck, Werkzeug zur Durchsetzung der Rechtsordnung.

Eine Kodifizierung sämtlicher Einzelheiten einer Individualisierung in Form von Gesetzen oder Verordnungen ist nicht möglich. Wegen der oftmals aufgetretenen Rechtsunsicherheit und der damit verbundenen ungleichmäßigen Besteuerung [1]) ist eine bundeseinheitliche Aufstellung von Rahmensätzen zu fordern.

Dagegen fallt der Nachteil einer durch die Durchschnittsbesteuerung bedingten ungenauen Ermittlung des Gewinns oder des Überschusses der Einnahmen über die Werbungskosten, abgesehen von Einzelfällen, wegen des auf die Dauer stattfindenden Ausgleichs weniger ins Gewicht.

Abschließend kann festgestellt werden, daß sich die durch Einfachheit, Kosten- und Zeitersparnis ausgezeichnete Durchschnittsbesteuerung beim Hausbesitz und

---

1) Die ungleichmäßige Besteuerung wird vor allem augenscheinlich bei den in den einzelnen Oberfinanzdirektionen verschieden angesetzten Zu- und Abschlägen am für die Gewinnermittlung maßgebenden Grundbetrag.

bei den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft trotz einiger Nachteile [1] bewahrt hat. Es ist deshalb die Frage zu stellen, ob nicht weitere Möglichkeiten für die Anwendung von Durchschnittsätzen gegeben sind.

B. WEITERE MÖGLICHKEITEN DER ANWENDUNG VON DURCHSCHNITTSÄTZEN

I. Notwendige Voraussetzungen für eine vorteilhafte Durchschnittsbesteuerung

Es ist offensichtlich, daß Durchschnittsätze nicht generell für alle Arten von Einkünften oder für alle Berufsgruppen aufgestellt werden können, da gewisse Voraussetzungen gegeben sein müssen, welche eine erfolgreiche Anwendung der Durchschnittsbesteuerung gewährleisten.

Eine der wichtigsten Voraussetzungen ist das Vorliegen einer großen Anzahl von ähnlichen Fällen, denn die schematisierte Besteuerung darf sich nicht zu weit von der materiellen Wahrheit entfernen. Das würde eine Verletzung des Grundsatzes der Gleichmäßigkeit der Besteuerung darstellen. Um grobe Unebenheiten zu vermeiden, muß die Anwendung von Durchschnittsätzen deshalb auf Fälle beschränkt bleiben, in denen etwa gleiche Verhältnisse vorliegen.

Weiterhin muß die Ermittlung der fraglichen Einkünfte wesentlichen Schwierigkeiten begegnen, da sonst eine Vereinheitlichung unnötig und unangebracht wäre. Aus diesem Grund hat der Gesetzgeber eine Aufstellung von Durchschnittsätzen für die Ermittlung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, aus Kapitalvermögen und für sonstige Einkünfte in § 29 EStG nicht vorgesehen.

Da die Durchschnittsbesteuerung nur ungefähr richtige Ergebnisse zu ermitteln vermag, muß der Gesetzgeber, besonders bei Anlehnung an die Einheitswerte, Steuerausfälle in Kauf nehmen, die durch eine Vereinfachung wieder wettgemacht werden. Das hat zur Folge, daß das mit Durchschnittsätzen erfaßte Einkommen nicht wesentlichen Teil des Gesamtsteueraufkommens bilden darf. Dieser Umstand wurde berücksichtigt durch die Vorschrift, daß der Gewinnermittlung Durchschnittsätze nur zugrundegelegt werden dürfen, wenn der Steuerpflichtige nicht zur Buchführung verpflichtet ist, wenn ordnungsmäßige Bücher nicht geführt werden oder die Bücher sachliche Unrichtigkeiten vermuten lassen und wenn ein durch Rechtsverordnung zu bestimmender Umsatz nicht überstiegen wird.

---

1) Vgl. besonders die Seiten 209 ff

Ein Großteil aller Steuerpflichtigen, welche Gewinne erzielen, sind aber zur Buchführung verpflichtet (§§ 160 ff AO, 12 EStDV usw.), so daß für sie eine Durchschnittsbesteuerung ausscheidet.

II. Möglichkeiten der Aufstellung von Durchschnittsätzen

1. Ermittlung des Reingewinns oder Reinüberschusses

Aufgrund § 29 EStG können Durchschnittsätze aufgestellt werden für die Einkunfte aus Land- und Forstwirtschaft, aus Gewerbebetrieb, aus selbstandiger Arbeit und aus Vermietung und Verpachtung.

Da für nichtbuchführende Land- und Forstwirte bereits Durchschnittsätze aufgestellt sind (VOL), kämen für eine weitere Durchschnittsbesteuerung nur solche Land- und Forstwirte in Betracht, für welche die Voraussetzungen des § 1 VOL nicht zutreffen und die keine Bücher nach der Vorschrift des § 161 AO und der Verordnung über landwirtschaftliche Buchführung führen. Würden Durchschnittsätze auch für Land- und Forstwirte aufgestellt, die zur Buchführung verpflichtet sind, die aber Bücher nicht oder nur unrichtig führen, so würden die bestehenden Buchführungsvorschriften ausgehöhlt, was nicht im Sinn des Gesetzgebers liegen kann. Außerdem fielen die bei der VOL auftretenden Unrichtigkeiten wegen der höheren Gewinne entscheidender ins Gewicht. Eine Schätzung wird also in diesem Fall günstiger sein.

In Frage kämen somit nur noch solche Land- und Forstwirte, welche noch nicht zur Buchführung verpflichtet sind, aber die Umsatzgrenze von 40 000,- DM (§ 1 Ziff. 3 VOL) überschreiten. Zur Zeit wird diese Gruppe von Steuerpflichtigen in Anlehnung an die VOL dergestalt geschätzt, daß der Besteuerung ein höherer Grundbetrag als bei VOL-Landwirten zugrunde gelegt wird. Das führt zu einem höheren Gewinn und demzufolge zu einer höheren Steuer. Praktisch werden somit auch hier Durchschnittsätze zur Ermittlung des Reingewinns verwendet. Der Unterschied besteht nur darin, daß sie nicht rechtsverbindlich sind.

Für Gewerbetreibende sind bisher noch keine Durchschnittsätze aufgestellt worden, da die Meinungen über ihre Zweckmäßigkeit weit auseinandergehen. Zur Diskussion stehen vor allem die kleinen Gewerbetreibenden, wobei es sich bei der Entscheidung über die Art ihrer Besteuerung weniger um ein steuerpolitisches als vielmehr um ein wirtschaftspolitisches, steuerethisches und steuertechnisches Problem handelt.

De lege ferenda kann hierzu folgendes gesagt werden: Viele Handwerker und Kleingewerbetreibende bemühen sich, wenigstens "für das Finanzamt" Bücher zu

führen. Infolgedessen wechseln diese Steuerpflichtigen ihr Buchführungssystem dann, wenn ihnen ein anderes System als besser empfohlen wird. Das erschwert die Übersicht sehr. Zudem gibt es viele Steuerpflichtige, die der Verpflichtung, Bücher zu führen, nur unzureichend oder überhaupt nicht nachkommen. Die Gewinne müssen dann auf der Grundlage von Richtsatzverzeichnissen der Finanzverwaltung geschätzt werden. Zudem unterliegen auch diese kleinen Gewerbetreibenden der Steueraufsicht und der Betriebsprüfung, die alle drei Jahre stattfinden soll. Aus diesem Grund fordert Bubenzer [1], daß für diesen Kreis von Steuerpflichtigen allmählich zumindest Durchschnittssätze für den Halbreingewinn festgesetzt werden sollten. Dies hätte den Vorteil, daß die individuellen Verschiedenheiten bei den einzelnen Steuerpflichtigen bei der Veranlagung noch hinreichend berücksichtigt werden könnten, da es sich bei den sogenannten Halbreingewinnsätzen um eine Abart der Rohgewinnsätze handelt, bei deren Aufstellung, ausgehend vom Umsatz, sämtliche Betriebsausgaben mit Ausnahme derjenigen abzuziehen sind, die vom Steuerpflichtigen ohne Schwierigkeit und einwandfrei nachgewiesen werden können [2].

Zweifelsohne bieten Durchschnittssätze für die Ermittlung des Gewinns aus Gewerbebetrieb gewisse Vorteile. Bei entsprechender Ausgestaltung des Verfahrens, insbesondere wenn die Durchschnittssätze auch als Grundlage für die Umsatz- und Gewerbeertragsbesteuerung verwendet werden könnten und die Anforderungen an die steuerpflichtigen Kleingewerbetreibenden durch eine Beschränkung auf die Führung des Wareneingangsbuches und des Lohnbuches auf ein Mindestmaß herabgesetzt werden, ließe sich eine erhebliche Arbeitsvereinfachung sowohl für die Steuerpflichtigen als auch für die Finanzverwaltung erreichen. Eventuelle steuerliche Einbußen würden infolge des verhältnismäßig geringen Anteils dieser Steuerpflichtigen am Steueraufkommen nicht stark ins Gewicht fallen.

Als positiver Faktor einer Besteuerung kleiner Gewerbetreibender nach Durchschnittssätzen tritt hinzu, daß diese Art der Besteuerung für den Tüchtigen einen Ansporn und eine Prämie für seine Mehrleistung bedeutet, während der Untüchtige benachteiligt wird. Die Wirkungen sind demnach ähnlich wie bei einer Soll - Gewinnsteuer, wie sie zum Beispiel in der sowjetisch besetzten Zone in weitem Umfang für die Gewerbebetriebe angewendet wird.

Demgegenüber beinhaltet die Durchschnittsbesteuerung der kleinen Gewerbetreibenden auch eine Reihe von Nachteilen. So wird der schuldlos unterdurchschnittlich arbeitende Kleingewerbebetrieb benachteiligt, insbesondere auch deshalb,

---

1) Vgl.: Bubenzer, F.: Vereinfachung des Einkommensteuerrechts durch Durchschnittsbesteuerung nach § 29 EStG, in: FR 1958, S. 481 ff

2) Vgl. auch: Erl. d. RdF vom 30.1.1937, RStBl 1937, S. 230

weil sich sein Rechtsschutz verringert. Außerdem würde sich die Verwaltungsarbeit zum Teil nur verlagern auf die möglichst genaue Feststellung der Durchschnittsätze, da es unmöglich ist, durch Einheitssätze den unterschiedlichen Verhältnissen der einzelnen Gewerbezweige, welche bedingt sind durch die örtliche Lage, die Warengattungen, Produktionsarten und -kosten, Kapitalintensität und dergleichen, Rechnung zu tragen. Dies hätte unvermeidliche Reibungen mit den verschiedenen Wirtschaftsorganisationen zur Folge, weshalb eine endgültige Einigung nur denkbar wäre, wenn die Finanzverwaltung an der Untergrenze der Sätze bliebe, was um so ungerechter wäre, je gröber man die Differenzierung aus Vereinfachungsgründen vornimmt. Die damit verbundenen Steuerausfälle wurden sich erhöhen bei einer Ausdehnung des Verfahrens auch auf die Umsatz- und Gewerbesteuer.

Die für die Steuerpflichtigen entstandene Arbeitsvereinfachung erleichtert die Steuerausweichungen, wie die Erfahrungen bei der Überprüfung der Wareneingangsbücher bestätigt haben. Die hierdurch geschaffenen steuerlichen Privilegien verschärfen die Unterschiede insbesondere gegenüber den Lohnsteuerpflichtigen, was sozialpolitisch nicht erwünscht wäre.

Aus betriebswirtschaftlicher Sicht ist der Nachteil der Einführung von Durchschnittsätzen vor allem darin zu sehen, daß der Ausbau des Buchführungswesens, welcher besonders einer erweiterten Kontrollmöglichkeit dienlich ist, erheblich gehindert würde.

Als Ergebnis ist festzustellen, daß die Nachteile der Besteuerung der Kleingewerbetreibenden nach Durchschnittsätzen die zu erwartenden Vorteile überwiegen. Eine Einführung der Durchschnittsbesteuerung für diesen Kreis von Steuerpflichtigen wäre deshalb unzweckmäßig, da sich auch die Anwendung von rechtsunverbindlichen Richtsätzen als ausreichend für die Zwecke der Steuerpflichtigen und der Finanzverwaltung erwiesen hat, wie die relativ geringe Anzahl von Rechtsmitteln zeigt [1].

Ebenfalls wurde von der gesetzlichen Möglichkeit kein Gebrauch gemacht, Durchschnittsätze für die Einkünfte aus selbständiger Arbeit und aus Vermietung und Verpachtung, mit Ausnahme des Nutzungswertes im eigenen Einfamilienhaus, aufzustellen. In beiden Fällen sind die Besteuerungsgrundlagen noch wesentlich einfacher nach den tatsächlichen Gegebenheiten zu erfassen als bei den Gewerbetreibenden, während die Verhältnisse der Steuerpflichtigen noch individueller und verschiedenartiger sind. Die Einführung einer Durchschnittsbesteuerung ist daher noch weniger angebracht als bei den Gewerbetreibenden, da eine gerechte Besteuerung auch beim "kleinen Mann" die persönlichen Verhältnisse so weit wie möglich berücksichtigen soll.

---

1) Vgl. auch: Hartmann-Böttcher: a. a. O., Anmerkung 8 zu § 29 EStG

Aus den oben genannten Gründen vertreten wir deshalb die Meinung, daß außer bei nichtbuchführenden Landwirten und für den Nutzungswert der eigenen Wohnung die Aufstellung von Durchschnittsätzen für den Gewinn oder den Überschuß der Einnahmen über die Werbungskosten nicht zweckmäßig ist.

2. Die Aufstellung von Durchschnittsätzen für einzelne Merkmale der Besteuerung zur Ermittlung des Gewinns oder des Überschusses

Rechtsverbindliche Durchschnittsätze können nicht nur für den Gewinn als solchen und für den Einnahmeüberschuß aus Vermietung und Verpachtung aufgestellt werden, sondern auch für die einzelnen Faktoren der Einkunftsermittlung, zum Beispiel Durchschnittsätze für Betriebsausgaben oder Werbungskosten bei bestimmten Einkünften oder für einen bestimmten Teil der Einkünfte wie für Erträge aus der Tierzucht landwirtschaftlicher Betriebe, für den Eigenverbrauch, Durchschnittswerte für Vieh in landwirtschaftlichen Betrieben und dergleichen. Das heißt, das Durchschnittsätze aufgestellt werden können für Einnahmen, Ausgaben, den Eigenverbrauch und für die Bewertung bei der Gewinnermittlung.

Die Aufstellung von rechtsverbindlichen Durchschnittsätzen für diese immer noch recht weiten Bereiche wurde umfangreiche Ermittlungsarbeiten voraussetzen. Um eine noch vertretbare Gleichheit und damit Vergleichbarkeit der einzelnen Merkmale zu erhalten, wäre eine sehr weitgehende Auf- und Unterteilung der Steuerpflichtigen nach Standort, Branche, Betriebsgröße, Produktionsprogramm, Produktionstiefe, Beschäftigungsgrad und dergleichen notwendig. Da auch die Methoden eines derartigen Betriebsvergleiches, zumindest im Verhältnis zu den aufgewandten Mitteln, kaum zu dem gewünschten Erfolg führen, ist den heute bereits angewandten Vereinfachungsverfahren, wie die Aufstellung von nicht rechtsverbindlichen "Durchschnittsätzen" für die Bewertung von Vieh, Richtsätzen und Pauschbeträgen, der Vorzug zu geben. Diese Auffassung wird erhärtet durch die Abschaffung der bereits erwähnten, nur kurz verwendeten Durchschnittsätze für Werbungskosten.

Unterzieht man die Aufstellung von Durchschnittsätzen für noch kleinere Bereiche (z.B. für nur bestimmte Arten von Einkünften innerhalb einer Einkunftsart und dergleichen) der Einkunftsermittlung einer kritischen Untersuchung, so kommt man zu dem Schluß, daß zwar die Genauigkeit einer derartigen Durchschnittsbesteuerung zunehmen würde; der Kreis der jeweils erfaßten Personen würde jedoch weiter abnehmen, so daß eine wesentliche Voraussetzung für die Durchschnittsbesteuerung, die Erfassung einer möglichst großen Anzahl von Steuerpflichtigen, wegfiele.

Als Ergebnis ist festzustellen, daß die Ausdehnung des Anwendungsbereiches der Durchschnittsbesteuerung innerhalb des deutschen Einkommensteuerrechts nicht zweckmäßig erscheint.

A N H A N G

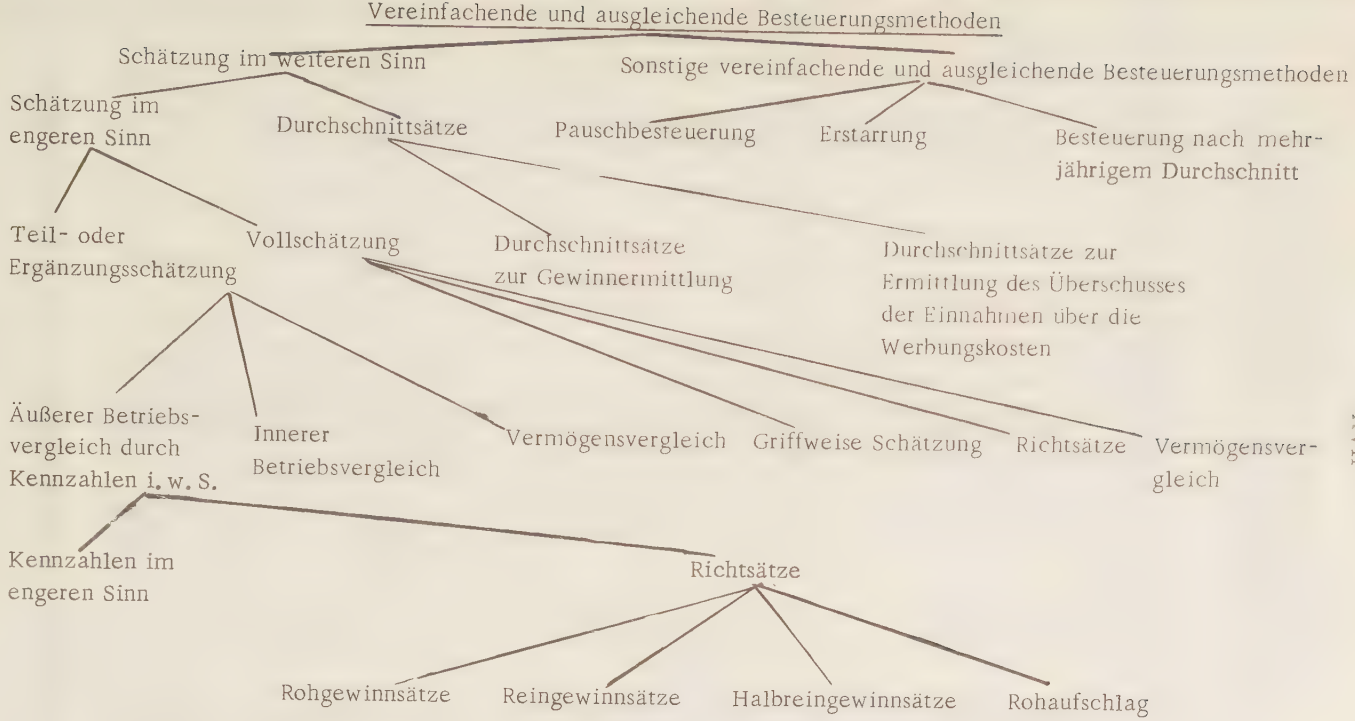
Vereinfachende und ausgleichende Besteuerungsmethoden
Schätzung im weiteren Sinn
Sonstige vereinfachende und ausgleichende Besteuerungsmethoden
Schätzung im engeren Sinn
Durchschnittsätze
Pauschbesteuerung
Erstarrung
Besteuerung nach mehrjährigem Durchschnitt
Teil- oder Ergänzungsschätzung
Vollschätzung
Durchschnittsätze zur Gewinnermittlung
Durchschnittsätze zur Ermittlung des Überschusses der Einnahmen über die Werbungskosten
Äußerer Betriebsvergleich durch Kennzahlen i. w. S.
Innerer Betriebsvergleich
Vermögensvergleich
Griffweise Schätzung
Richtsätze
Vermögensvergleich
Kennzahlen im engeren Sinn
Richtsätze
Rohgewinnsätze
Reingewinnsätze
Halbreingewinnsätze
Rohaufschlag

Tabelle über die erforderlichen Arbeitskräfte zur Bewirtschaftung landwirtschaftlicher Betriebe [1]

(Zahlen in Männerarbeitsjahren)

Gruppe	umfaßt die ha-Sätze	Größe der bewirtschafteten Fläche in ha						
		1	2	3	4	5	6	7
3	2 800 - 2 401	0,7	1,0	1,4	1,7	2,0	2,3	2,5
4	2 400 - 2 001	0,6	0,9	1,3	1,6	1,9	2,2	2,4
5	2 000 - 1 601	0,5	0,8	1,2	1,5	1,8	2,1	2,3
6	1 600 - 1 201	0,4	0,7	1,1	1,4	1,7	2,0	2,2
7	1 200 - 801	0,3	0,6	1,0	1,3	1,6	1,9	2,1
8	800 - 401	0,2	0,5	0,9	1,2	1,5	1,8	2,0
9	400 - 1	0,1	0,4	0,8	1,1	1,4	1,6	1,8

Gruppe	umfaßt die ha-Sätze	Größe der bewirtschafteten Fläche in ha							
		8	9	10	12	14	16	18	20
3	2 800 - 2 401	2,7	2,9	3,1	3,5	3,9	4,3	4,7	5,1
4	2 400 - 2 001	2,6	2,8	3,0	3,4	3,8	4,2	4,5	4,9
5	2 000 - 1 601	2,5	2,7	2,9	3,3	3,7	4,0	4,3	4,6
6	1 600 - 1 201	2,4	2,6	2,8	3,2	3,5	3,8	4,0	4,3
7	1 200 - 801	2,3	2,5	2,7	3,0	3,3	3,5	3,7	4,0
8	801 - 401	2,2	2,4	2,5	2,8	3,0	3,2	3,4	3,7
9	401 - 1	2,0	2,2	2,3	2,5	2,7	2,9	3,1	3,3

Gruppe	umfaßt die ha-Sätze	Größe der bewirtschafteten Fläche in ha									
		25	30	35	40	50	60	70	80	90	100
3	2 800 - 2 401	6,0	6,8	7,6	8,3	9,9	11,3	12,7	14,1	15,5	16,5
4	2 400 - 2 001	5,7	6,5	7,2	7,9	9,3	10,7	12,0	13,3	14,5	15,5
5	2 001 - 1 601	5,4	6,1	6,8	7,4	8,7	10,0	11,2	12,4	13,5	14,5
6	1 600 - 1 201	5,1	5,7	6,3	6,9	8,1	9,3	10,4	11,5	12,5	13,5
7	1 200 - 801	4,7	5,3	5,8	6,4	7,5	8,5	9,5	10,5	11,5	12,5
8	800 - 401	4,3	4,8	5,3	5,8	6,8	7,7	8,6	9,5	10,3	11,0
9	400 - 1	3,8	4,3	4,8	5,2	6,0	6,8	7,5	8,0	8,5	9,0

1) Vgl. Anlage zur Rd. Verf. der OFD München vom 21.1.1960 S 2140-116 St 5

Tabelle zu § 9 Abs. 2 VOL [1)]

Bei nichtbuchführenden Land- und Forstwirten entfällt ein Zuschlag nach § 9 Absatz 2 VOL, wenn

bei einem forstwirtschaftlichen Teileinheitswert		die in einem Wirtschaftsjahr erzielten Einnahmen (Roheinnahmen) aus der Gesamtholznutzung folgenden Betrag nicht übersteigen bei einem anzuwendenden Pauschsatz von	
		40 v. H.	20 v. H.
von	100 DM	6 749 DM	5 062 DM
	200	5 833	5 125
	300	6 916	5 187
	400	7 000	5 250
	500	7 083	5 312
	600	7 166	5 375
	700	7 250	5 437
	800	7 333	5 500
	900	7 416	5 562
	1 000	7 500	5 625
	1 100	7 583	5 687
	1 200	7 666	5 750
	1 300	7 750	5 812
	1 400	7 833	5 875
	1 500	7 916	5 937
	1 600	8 000	6 000
	1 700	8 083	6 062
	1 800	8 166	6 125
	1 900	8 250	6 187
	2 000	8 333	6 250
	2 100	8 416	6 312
	2 200	8 500	6 375
	2 300	8 583	6 437
	2 400	8 666	6 500
	2 500	8 750	6 562
	2 600	8 833	6 625
	2 700	8 916	6 687
	2 800	9 000	6 750
	2 900	9 083	6 812

1) Vgl.: Vordruck ESt 1 D Abschnitt B Ziffer IV Roheinnahmen aus Holzverkauf

		40 v. H.	20 v. H.
von	3 000 DM	9 166 DM	6 875 DM
	3 100	9 250	6 937
	3 200	9 333	7 000
	3 300	9 416	7 062
	3 400	9 500	7 125
	3 500	9 583	7 187
	3 600	9 666	7 250
	3 700	9 750	7 312
	3 800	9 833	7 375
	3 900	9 916	7 437
	4 000	10 000	7 500
	4 100	10 083	7 562
	4 200	10 166	7 625
	4 300	10 250	7 687
	4 400	10 333	7 750
	4 500	10 416	7 812
	4 600	10 500	7 875
	4 700	10 583	7 937
	4 800	10 666	8 000
	4 900	10 750	8 062
	5 000	10 833	8 125

Übersicht über die begünstigte Anschaffung oder Herstellung bestimmter Wirtschaftsgüter und die Durchführung bestimmter Baumaßnahmen nach §§ 76-78 EStDV

egünstigter ersonenkreis	Gesetzliche Grundlage	Geltungsdauer Anschaffung der Wirtschaftsgüter und Durchführung der Baumaßnahmen	AfA bei beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens Anl. 1	AfA bei unbeweglichen Wirtschaftsgütern und Um- und Anbauten Anl. 2	Höchstgrenze	Erstmalige Anwendung bei der Veranlagung (§ 81 Abs. 6 EStDV 55)	Verteilung der Vergünstigung auf das Jahr der Anschaffung und auf das Zweitjahr	Besonderheiten	Besondere Bedingungen für Baumaßnahmen	Auswirkung auf die Buchführungspflichtgrenze von 9000, - DM (§ 161 AO)	Anwendung der §§ 7a und 7c bei Inanspruchnahme der Vergünstigung
lle Landwirte mit rdnungsmäiger Buchührung	§ 76 Abs. 1 EStDV, Anl. 1 und 2 zu §§ 76-67 EStDV	Wirtschaftsjahre 1954/55 bis 1963/64 (§ 76 EStDV)	Bis zur Höhe von insgesamt 50 v. H. neben der normalen AfA. In den folgenden Jahren AfA vom Restwert	30 v. H.	50 v. H. des Gewinns, der sich vor Abzug der Abschreibung ergibt	Kalenderjahr 1954	Verteilung möglich (§ 76 Abs. 1 EStDV)	Es ist ein besonderes Verzeichnis über Gegenstände und Baumaßnahmen erforderlich	Lebensdauer der Neu-, Um- und Ausbaukosten höchstens 30 Jahre	keine	entweder: § 76 EStDV oder §§ 7a bzw. 7c
chätzungsandwirte ohne die nten erähnten)	§ 77 Abs. 1 EStDV, Anl. 1 und 2 zu §§ 76-78 EStDV	wie oben	Bis zur Höhe von insgesamt 25 v. H. keine normale AfA	15 v. H.	50 v. H. des Gewinns, der sich vor Abzug des Betrages ergibt	wie oben	Verteilung nicht möglich	Bei VOL-Landwirten, deren Erträge aus forstwirtschaftl. gen	entfällt	keine	entfällt
OL-Landirte, die ährlich vernlagt werden	§ 78 Abs. 1 EStDV, Anl. 1 und 2 zu §§ 76-78 EStDV	wie oben	25 v. H. keine normale AfA	15 v. H.	bis zu 1000, - vom Gewinn, höchstens jedoch bis zur Höhe des Gewinns	wie oben	Verteilung nicht möglich	Flächen nicht nach der VOL ermittelt werden, kommt für diesen Teil des Gewinns	entfällt	keine	entfällt
OL-Landirte, die für ehrere Jahe veranlagt erden (§ 10 OL)	§ 78 Abs. 2 EStDV, Anl. 1 und 2 zu §§ 76-78 EStDV	wie oben	keine AfA Ermäßigung der ESt um 10 v. H. der Ansch.-oder Herstellungskosten		bis zu 200, - der ESt, höchstens jedoch bis zu deren Höhe	1955 Kalenderjahr, in dem das Wirtschaftsjahr der Anschaffung oder Herstellung endet	Verteilung nicht möglich	§ 77 EStDV (evt. neben § 78 EStDV) zur Anwendung, Anschaffungskosten ihrer Bestimmung nach aufteilen	entfällt	entfällt	entfällt

andwirte, die zur Buchführung verpflichtet sind, Bücher aber nicht führen, Verpächter von
andwirtschaftlichen Betrieben, deren Einkünfte nach § 21 EStG besteuert werden und Garten-
aubetriebe, die steuerlich als Gewerbebetrieb behandelt werden, erhalten keine Vergünstigung nach den §§ 76 bis 78 EStDV.

Beispiel für die Berechnung der Erzeugungskosten und des Gewinns bei Hopfenanbau

a) Gewinn aus Landwirtschaft

Reine Landwirtschaft ohne Hopfenanbau			12 ha
Im Ertrag stehende Hopfenfläche			1, 3 ha
Im Betrieb tätige Familienmitglieder: Der Betriebsinhaber, ein Sohn, eine Tochter, die Ehefrau (zur Hälfte) EW des reinen lw. Betriebs 12 000, - DM, für den Hopfenanbau 6 000, - DM			
Arbeitsanteil des Hopfenbaues			
Reine Landwirtschaft		12 ha	
Im Ertrag stehende Hopfenfläche 1, 3 x 4 (zwischen den Beteiligten abgestimmter Vervielfacher für vermehrten Arbeitsaufwand im Hopfenbau)		5, 2 ha	17, 2 ha
Hopfenbauanteil $\frac{5,20 \times 100}{17,2}$			30 v. H.

Nachhaltig erzielbarer Gewinn aus reiner Landwirtschaft:

Grundbetrag 1/12 von 12 000, - DM (Bei der Errechnung des Grundbetrages bleibt der auf den Hopfenanbau entfallende Teil des EW außer Betracht)		1 000, -	
Wert der Arbeitsleistung			
des Betriebsinhabers	1 300, -		
der Ehefrau	600, -		
des Sohnes	500, -		
der Tochter	400, -	2 800, -	3 800, -
Der anteilige Wohnungswert ist dem Grundbetrag mit 1/12 aus 15 v. H. des EW von 6 000, - DM zuzurechnen			75, -
Gewinn aus Landwirtschaft (ohne Hopfenbau)			3 875, -

b) Gewinn aus Hopfenanbau
bei ausschließlich entlohnten Arbeitskräften

1. Umsatz: Angenommen: 60 Ztr = rd je ha 45 Ztr à 300, - DM =			18 000, -
2. Hopfenerzeugungskosten (festgesetzt)		12 780, -	
+ USt 1, 5 v.H. von 18 000, -		270, -	
+ Hagelversicherung (nachgewiesen)		1 200, -	
+ nachgewiesene Spritzmittelkosten	1 300, -		
./. Abschlag der bereits berücksichtigten Spritzmittelkosten	820, -	480, -	
+ zusätzliche Gespannarbeit (rd. 1/3 von 480, -)		160, -	
		14 890, -	
abzüglich Ausgleichsbetrag für ersparte Löhne (vgl. unten d)		990, -	13 900, -
Gewinn aus Hopfenbau			4 100, -

c) Gesamtgewinn

Aus reiner Landwirtschaft	3 875, -
aus Hopfenbau	4 100, -
steuerpfl. Gesamtgewinn	7 975, -

d) Ausgleichsbetrag

Der Anteil des Arbeitsbedarfs für den Hopfenbau am Gesamtarbeitsbedarf des Gesamtbetriebs beträgt 30 v.H. Angenommen ist ein Fremdlohn von jährlich 2000, - DM; auf die Ehefrau entfällt die Hälfte. Auf die Tätigkeit sämtlicher im Betrieb beschäftigten Familienangehörigen entfallen insgesamt 3, 5 Arbeitsjahre.

1. Lohneinsparung der Familie im Hopfenanbau 30 v.H. von 3, 5 Arbeitsjahren zu 2 000, - DM (30 v.H. von 3, 5 x 2 000)		2 100, -
2. Hopfenbauanteil am Wertansatz für die Arbeitsleistung der Familie 30 v.H. von 2 800, - DM =	840, -	
3. Hopfenbauanteil am Freibetrag für Sohn und Tochter 30 v.H. von 500 + 400 (VOL-Betrag) =	270, -	1 110, -
Ausgleichsbetrag		990, - 1)

1) Vgl.: Müller, E.: a.a.O., S.262

Für diesen Ausgleichsbetrag werden von den Oberfinanzdirektionen Tabellen herausgegeben [1].

Ausgleichsbetragstabelle [2]
zur Abgeltung der Mitarbeit des Betriebsinhabers und seiner Familienangehörigen bei einem Lohnaufwand von 4 500 DM pro Arbeitsjahr

Arbeitsanteil d. Hopfenbaues in v. H.	Betriebsinhaber	Betriebsinhaber + Ehefrau	Betriebsinhaber + Ehefrau			
			+ 1 Sohn (Tochter)	+ 2 Söhne (Töchter)	+ 3 Söhne (Töchter)	+ 4 Söhne (Töchter)
10	250	365	615	865	1 115	1 365
15	375	547	922	1 297	1 672	2 047
20	500	730	1 230	1 730	2 230	2 730
25	625	912	1 537	2 162	2 787	3 412
30	750	1 095	1 845	2 595	3 345	4 095
35	875	1 277	2 152	3 027	3 902	4 777
40	1 000	1 460	2 460	3 460	4 460	5 460
45	1 125	1 642	2 767	3 892	5 017	6 142
50	1 250	1 825	3 075	4 325	5 575	6 825
55	1 375	2 007	3 382	4 757	6 132	7 507
60	1 500	2 190	3 690	5 190	6 690	8 190

1) Vgl. obenstehende Tabelle
2) Veröffentlicht als Anlage 2 zur Rd. verf. S. 2145 -64 / 4 St 5

Schema für die Ermittlung des Wertes eines Einfamilienhauses

Gebäudenormalherstellungswert nach Vorkriegspreisen

./.

↓

Absetzung für Abnutzung bis zum Stichtag

+

↓

Zuschlag für Baukostenüberteuerung

Bodenwert

Gebäudewert am Stichtag

Realwert

./.

↓

Sonderabschlag wegen Belastung mit Gebäudeentschuldungssteuer

Ausgangswert

Wertzahl

Gemeiner Wert

$$\frac{(\text{Ausgangswert} \times \text{Wertzahl})}{100}$$

Betriebsausgaben der Landwirtschaft [1)]

Ausgabenposten	Vorkrieg 1935/38	1950/51	1955/56	1956/57	1957/58	1958/59	1959/60	1960/61
Bruttobarlöhne	699	1 245	1 632	1 800	1 860	1 648	1 459	1 372
Sozialversicherung, Arbeitgeberanteil	56	139	181	210	240	217	190	179
Unfallversicherung	37	91	124	140	186	220	213	217
Handelsdünger	395	670	910	1 028	1 126	1 186	1 392	1 350
Zukauf von Futtermitteln	505	874	1 877	2 259	2 479	2 681	3 288	2 937
Saatgut	105	40	71	85	97	99	99	119
Unterhaltung der Gebäude	130	315	379	400	430	460	500	480
Unterhaltung des Inventars	455	1 238	1 456	1 490	1 530	1 590	1 640	1 680
Pflanzenschutzmittel	12	60	120	120	140	140	160	160
Brenn- und Treibstoff, Strom	170	285	520	572	614	676	765	866
Betriebssteuern und Lasten	270	499	546	410	422	422	421	439
Familienausgleichskasse	-	-	35	35	40	38	40	45
Schuldzinsen	273	185	436	530	573	592	647	722
Allgem. Wirtschaftsunkosten	305	564	676	690	723	754	780	795
laufende Betriebsausgaben	3 412	6 205	8 963	9 769	10 460	10 723	11 594	11 361
Ausgaben für Neubauten	110	165	530	580	660	740	830	920
Ausgaben für neue Maschinen	310	725	1 475	1 517	1 730	1 930	2 196	2 650
Insgesamt:	3 832	7 095	10 968	11 866	12 850	13 393	14 620	14 931

1) Dem Stat. Jahrbuch über Ernährung, Landwirtschaft und Forsten 1961, S. 134, entnommen

LITERATURVERZEICHNIS

1. Bücher, Dissertationen und sonstige selbständige Veröffentlichungen aus Schriftenreihen

Aufermann, E.:	Grundzüge betriebswirtschaftlicher Steuerlehre, Wiesbaden 1959
Adermann, W.:	Besteuerung der Landwirtschaft, Berlin 1938
Barske, K.:	Reichsabgabenordnung, Stuttgart 1959
Becker, E.:	Das Einkommensteuergesetz, Band 1, Stuttgart 1928
Beckmann, L.:	Die betriebswirtschaftliche Finanzierung, Stuttgart 1950
Blümich-Falk:	Das Einkommensteuergesetz, Berlin und Frankfurt 1959
Bühler, O.:	Steuerrecht, Wiesbaden 1958
Bühler-Scherpf:	Bilanz und Steuer, Berlin und Frankfurt 1957
Bramson, K.H.:	Die Gewinnschätzungsmethoden im Steuerrecht, Düsseldorf 1957
Burhoff, A.:	Handbuch zu § 7b EStG, Herne-Berlin 1961
Eisenblätter-Heisel:	Einfamilienhaus und Wohnungseigentum, Herne 1960
Fuchs, F.:	Die Steuern in der Landwirtschaft und ihre Auswirkungen auf Betriebe und Betriebsgrößen, Diss. Schwaigall 1955
Gürsching-Stenger:	Kommentar zum Bewertungsgesetz, Köln 1953/1961
Heinen, E.:	Handelsbilanzen, Wiesbaden 1960
Herrmann-Heuer:	Kommentar zur Einkommensteuer und Körperschaftssteuer, Köln 1961
Hübschmann-Hepp-Spittaler:	Kommentar zur Abgabenordnung, Köln 1951/1961
Krekeler:	Bewertungsgesetz, Berlin und Frankfurt 1958
Krill, E.:	Die Einkommensteuer der Land- und Forstwirtschaft, Herne 1954

Littmann, E.: Das Einkommensteuerrecht, Stuttgart 1962

Loebke, O.: Subventionierung des Wohnungsbaues, Münster 1951

Macho-Wiebe-Dammann: Die kleine Steuerreform, Minden 1949

Reinhardt, F.: Die neuen Steuergesetze, Berlin 1934

Sommer, H.: Die Steuern in der Landwirtschaft, Varel 1952

Strutz, G.: Einkommensteuergesetz, Berlin 1921

Schmitt-Degenhardt: Bewertungsgesetz, Stuttgart 1959

Schnettler, A.: Betriebsanalyse, Stuttgart 1960

2. Aufsätze und Beiträge in Zeitschriften und Zeitungen

a) mit Angabe des Verfassers

Adomat, W.: Die Besteuerung forstwirtschaftlicher Einkünfte nach Durchschnittsätzen, in: Infl. 1958, S. 211

Adomat, W.: Die Besteuerung der Mehrgewinne von einiger Bedeutung aus Forstflächen nichtbuchführender Landwirte, in: StuW 1959, S. 802

Adomat, W.: Durchschnittsbesteuerung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft bei überhöhten Holzpreisen, in: DStZ 1951, S. 412

Baier, W.: Der geänderte § 13 Abs. 3 EStG, in: DStZ 1949, S. 393

Behrle, M.: Zurechnung von Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, in: FR 1959, S. 359

Behrle, M.: Veräußerungsgewinne bei VOL-Landwirten, in: InfL 1955, S. 228

Bertermann, A.: Die Ehegattenbesteuerung ab dem VZ 1958, in: InfL 1958, S. 262

Bertermann, A.: Die neuen Abschreibungserleichterungen und Steuerermäßigungen bei Land- und Forstwirten, in: InfL 1955, S. 371

Bessel, A.: Verpachtung mit eisernem Inventar und Veräußerungsgewinn, in: InfL 1954, S. 296

Bessel, A.: Feldinventar und stehende Ernte beim Besitzwechsel, in: InfL 1959, S. 211

Bohle: Steuerfreie Rücklage für Ersatzbeschaffung bei VOL-Landwirten, in: InfL 1959, S. 371

Börnstein: Zweifelsfragen bei Pachtverhältnissen in der Landwirtschaft, in: DStZ 1960, S. 367

Bühring: Die einkommensteuerliche Behandlung der Entschädigung für Feldinventar und stehende Ernte bei Besitzwechsel, in: DStZ 1959, S. 47

Burhoff, A.: Imkerei, Fischerei, Jagd im Einkommensteuerrecht, in: InfL 1954, S. 121

Buschhoff, W.: Die Besteuerung nach Durchschnittsätzen gem. § 29 EStG, in: Von der Auslegung und Anwendung der Steuergesetze, Stuttgart 1958, S. 196

Buschhoff, W.: Zur Frage der Besteuerung forstwirtschaftlicher Einkünfte nach Durchschnittsätzen, in: InfL 1958, S. 357

Buschhoff, W.: in: FR 1959, S. 17

Bocker, H.: Voller Zinsenabzug beim Einfamilienhaus, in: DStZ 1955, S. 359

Borries: Der Nutzungswert der Wohnung im eigenen Haus, in: DStZ 1921/22, Sp. 308

Bubenzer, F.: Werbungskosten und Betriebsausgaben bei der Durchschnittsbesteuerung, in: StuW 1954, S. 594

Bubenzer, F.: Vereinfachung des Einkommensteuerrechts durch Durchschnittsbesteuerung nach § 29 EStG, in: FR 1958, S. 481

Bubenzer, F.: in: StuW 1954, S. 595

Bundt, M.: Zinsen auf die HGA, in: DStZ 1953, S. 397

Decken: Was ist unter Feldinventar zu verstehen, in: Agrarwirtschaft 1958, Heft 2, S. 61

Diedenhofen, H.: Die steuerliche Behandlung des Erbbaurechts, in: B 1956, S. 240

Diederich, H.: Richtsatzschätzung, in: FR 1952, S. 253

Ellinger: Einfamilienhaus oder Mietwohngrundstück, in: BB 1951, S. 130

Ellinger: Kriegsschäden am eigengenutzten Einfamilienhaus, in: DStZ 1951, S. 405

Felix, G.: Zur Zulässigkeit des negativen Nutzungswertes der Wohnung im eigenen Einfamilienhaus, in: FR 1956, S. 294

Felix, G.: Zur Rechtsgültigkeit des § 2 Abs. 2 VO v. 1937, in: FR 1956, S. 417

Felix, G.: Zur Frage des vollen Verlustausgleichs beim Einfamilienhaus, in: FR 1955, S. 351

Fernhaber: Zur neuen Abschreibungsfreiheit für Anlagegüter der Landwirtschaft, in: InfL 1955, S. 52

Förster: Wert des Feldinventars, in der Schriftenreihe des Hauptverbandes der landwirtschaftlichen Buchstellen und Sachverständigen, Beuel-Bonn 1956, Heft 34

Fürnrohr: Die Aufwendungen zur Beseitigung von Kriegsschäden bei eigengenutzten Einfamilienhäusern, in: BB 1951, S. 109

Fürnrohr: Bombenschädenreparaturen an Einfamilienhäusern, in: Wpfg. 1951, S. 481

Friedrich, W.: Anwaltskanzlei im eigenen Einfamilienhaus, in: Anw. Bl. 1956, S. 88

Friedrich, W.: Voller Zinsabzug beim Einfamilienhaus, in: BB 1954, S. 407

Fritsch: Schuldzinsen als Werbungskosten, Sonderausgaben oder außergewöhnliche Belastung, in: Wpfg. 1954, S. 56

Gamradt: in: DStZ 1953, S. 263

Gierschmann, A.: Die Förderung des Landarbeiterwohnungsbaues, in: NStR, land- und forstwirtschaftliche Einzelfragen

Grass: Ausführungen zu § 29 EStG, in: Hartmann-Böttcher Großkommentar zur Einkommensteuer, S. 2

Grieger: in: DStZ 1957, S. 318

Hahne:	Komplettierungskäufe in: DStZ 1953, S. 169
Halm, A.:	Miteigentum am Einfamilienhaus und Einfamilienhaus-VO vom 26. 1. 1937, in: FR 1961, S. 123
Hartz, W.:	in: B 1957, S. 179
Hartz, W.:	Die VOL-Besteuerung unter besonderer Berücksichtigung der Zuschläge zum Grundbetrag, in: InfL 1954, S. 277
Hartz, W.:	Zur Frage der Zulässigkeit von Zuschlägen wegen Holznutzung bei VOL-Landwirten, in: InfL 1955, S. 53
Heinz, H.:	in: DStZ 1953, S. 416
Heinz, H.:	in: DStZ 1953, S. 143
Heinz, H.:	in: InfL 1953, S. 265
Heinz, H.:	Verordnung der Bundesregierung über Steuervergünstigungen zur Förderung des Baues von Landarbeiterwohnungen, in: DStZ 1950, S. 419
Heinrich, O.:	Gedanken zur großen Steuerreform, in: InfL 1954, S. 5
Henninger, F.:	Zur Besteuerung des Einfamilienhauses bei den Erben, in: DStZ 1953, S. 62
Henninger, F.:	Haushaltsbesteuerung, Ehegatten, Einzelfragen 13, Abschn. 6, in: NStR
Henninger, F.:	Zur Behandlung bezahlter Belegungsschäden bei privatem Hausbesitz, in: B 1960, S. 766
Hoffmann:	in: FR 1957, S. 256
Hoffmann:	in: FR 1952, S. 167
Hoffmann:	in: FR 1957, S. 469
Hügel, R.:	Gewinnermittlungsarten bei Neugründung oder Übernahme eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes, in: InfL 1960, S. 263
Jaekel:	Der Abzug von Schuldzinsen bei einem Einfamilienhaus, in: B 1954, S. 154
Jaekel:	Der Abzug von Schuldzinsen beim Einfamilienhaus als Sonderausgabe, in: B 1956, S. 170

Jaekel: Die Sonderabschreibung des § 7b EStG auf Eigentumswohnungen, in: B 1954, S. 662

Kaatz: in: FR 1955, S. 22

Kratz: Die steuerliche Auswertung von Betriebsvergleichen und Kennzahlen, in: DStZ 1937, S. 965

Katz: in: FR 1955, S. 213

Kaemmel, E.: Landwirtschaft und Einkommensteuer, in: DStZ 1935, S. 661

Karnatz, F.: Einkommensteuerliche Behandlung von Entschädigungszahlungen für Feldinventar und stehende Ernte, insbes. bei Veräußerung eines landwirtschaftlichen Betriebes, in: InfL 1958, S. 371

Knickmann, H.: Durchschnitts- oder Richtsätze bei der Einkommensbesteuerung der nichtbuchführenden Landwirte, in: DStZ 1954, S. 305

Kraft: Inwieweit sind Lasten bei der Einheitsbewertung des Grundbesitzes und inwieweit durch Abzug vom Gesamtvermögen zu berücksichtigen? in: DStZ 1935, S. 1213

Krill, E.: Die Besteuerung der Veräußerungsgewinne von Land- und Forstwirten, in: NWB Fach 3d, Abt. 1 S. 73

Langmandel: Der Veräußerungsgewinn beim VOL-Landwirt, in: DStZ 1955, S. 310

Lauerbach, H. G.: Kampf um tragbare Einkommensbesteuerung, in: Landwirtschaftliches Wochenblatt 1954, S. 1785

Lenz, W.: Die Einkommensbesteuerung der nichtbuchführenden Land- und Forstwirte, in: NStR

Lenz, W.: Die Besteuerung des Nutzungswertes der Wohnung im eigenen Haus, in: NStR

Littmann, E.: Entschädigungsleistungen an Land- und Forstwirte, in: InfL 1958, S. 133

Littmann, E.: Abzüge bei Einkünften aus Einfamilienhäusern, in: B 1955, S. 129

Mattes: Zu den Steuergesetzen des Kontrollrates, in: BB vom 15. 6. 1946, S. 2

[illegible] Zur Größe steuerbegünstigter Landarbeiterwohnungen, in: InfL 1958, S. 89

[illegible] Die Einkommensbesteuerung der Hopfenpflanzer für 1953, in: InfL 1954, S. 280

[illegible] Theorie und Praxis der modernen Einkommensbesteuerung, Bern 1967

[illegible] Der Begriff der Bezugsfertigkeit von Gebäuden, Wohn- und Geschäftsräumen, in: B 1957, S. 941

[illegible] Der Freibetrag nach § 18 Abs. 3 EStG in: FR 1954, S. 374

[illegible] Produktion, Verkaufserlöse und Betriebsausgaben der Landwirtschaft im Bundesgebiet, in: Die Agrarwirtschaft 1959, S. 50

[illegible] Sonderkulturen bei VOL-Landwirten, in: InfL 1956, [illegible]

[illegible] in: InfL 1955, S. 228

[illegible] Behandlung der Inventar bei Pachtverhältnissen, in: DStZ 1942, S. 196

[illegible] Zu Art. XIV KRG Nr. 12 und § 34 EStG, in: StuW 1947, S. 603

[illegible] Die steuerliche Behandlung des Nutzungswertes der Wohnungen im eigenen Haus, in: DStZ 1937, S. 611

[illegible] Einkommenbesteuerung bei nichtbuchführenden Land- und Forstwirten, in: DStZ 1937, S. 276

[illegible] Zur Bewertung des Erbbaurechts, in: DStZ 1953, S. 53

[illegible] Bemerkungen zu der bevorstehenden Hauptfeststellung der landwirtschaftlichen Einheitswerte, in: DStZ 1949, S. 133

[illegible] Die Änderungen des Einkommensteuerrechts durch den Kontrollrat, in: StuW 1947, Sp. 92

[illegible] Beiträge zur steuerrechtlichen Auslegungslehre, in: Steuerberaterjahrbuch 1956/57, Köln 1957, S. 125

Stegmaier, H.: Der Nutzungswert der Wohnung im eigenen Einfamilienhaus, in: FR 1946, S. 43

Stegmaier, H.: Holznutzung und Hofübergaben im Steuerrecht, in: FR 1960, S. 602

Stegmaier, H.: Zuschlag für Lohndruscheinnahmen bei VOL-Landwirten, Berücksichtigung der Aufwendungen für Mähdreschgeräte, in: InfL 1960, S. 266

Steinweg: Zweifelsfragen zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, selbständiger Arbeit, Kapitalvermögen, Vermietung und Verpachtung und zu den sonstigen Einkünften, in: DStZ 1941, S. 307

Stenz: in: StP 1954, S. 62

Strickrodt, G.: Verfassungsrechtliche Legitimierung steuerpolitischer Entscheidungen, in: FR 1959, S. 204

Theis, J.: Zur Abgrenzung zwischen Landwirtschaft und Gewerbebetrieb, in: FR 1952, S. 116

Theis, J.: Festsetzung von Zuschlägen nach § 7 bzw. § 9 Abs. 2 VOL, in: FR 1955, S. 69

Theis, J.: Keine Minderung des Einkommens durch Vereinbarungen zwischen Ehegatten, in: FR 1958, S. 401

Theis, J.: Veräußerungsgewinn beim VOL-Landwirt nicht steuerpflichtig? in: FR 1955, S. 339

Theis, J.: Vermögensvergleich und Durchschnittsbesteuerung bei nichtbuchführenden Landwirten, in: FR 1947, S. 96

Thiel, R.: Einkommensteuer - ABC, in: InfL 1956, S. 120

Tullins: Einkommensteuerliche Behandlung von Geldbeschaffungskosten bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, in: DStZ 1957, S. 197

Wacke, G.: Gesetzmäßigkeit und Gleichmäßigkeit, in: StuW 1947, Sp. 56

Wall, F.: Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, in: Wpfg. 1956, S. 472

Zängerling, T.: Die grüne Ertragsbilanz, in: Der Volkswirt 1961, S. 261

Zitzlaff: Erläuterungen zur Rechtsprechung, in: StuW 1942, Sp. 127

Zöller, A.: Das Wohngebäude des Land- und Forstwirts, in: InfL 1956, S. 219

b) ohne Angabe des Verfassers

Von wann ab ist der Gewinn des Landwirts nicht mehr nach der VOL zu ermitteln, in: FR 1956, S. 70

Ermittlung der Einkünfte aus ausgeschiedenen forstwirtschaftlich genutzten Flächen bei VOL-Landwirten, in: InfL 1958, S. 57

Erhöhte Abschreibung bei Wohngebäuden, in: InfL 1960, S. 217

Freigrenze von 3 000 RM in: § 13 Abs. 3 EStG in: DStZ 1942, S. 139

Gewährung des Freibetrages für VOL-Landwirte nach § 13 Abs. 3 EStG bei getrennter Veranlagung von Ehegatten, in: InfL 1959, S. 101

Zur Anwendung der VO über die Bemessung des Nutzungswertes der Wohnung im eigenen Einfamilienhaus bei Erbengemeinschaften, in: DStZ 1958, S. 380

Einkommensteuerliche Behandlung beschlagnahmter Einfamilienhäuser, in: FR 1955, S. 265

Zinse[illegible] für Umstellungsgrundschulden nach Grundstücksveräußerung beim Erwerber und Veräußerer, in: BB 1952, S. 540

V[illegible]ungsreparaturen beim Wechsel der Ermittlungsart, in: FR 1958, S. 214

Die eigengenutzte Eigentumswohnung im Einkommensteuerrecht, in: B 1956, S. 244

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung beim Wohnungseigentum, in: FR 1956, S. 382

Festsetzung der Umsatzgrenze nach § 1 Ziff. 3 VOL, in: FR 1954, S. 459

3. Sonstige Unterlagen

"Grüner Bericht 1961" der Deutschen Bundesregierung (Drucksache 2 400)

Grundsätze, Leistungen, Aufgaben der Wohnungsbaupolitik der Bundesregierung. Herausgegeben vom Bundesminister für Wohnungsbau

Statistisches Jahrbuch über Ernährung, Landwirtschaft und Forsten, Hamburg und Berlin 1962

4. Urteile

a) Bundesverfassungsgericht

Urteil vom 3.12.1958, BStBl I 1959, S. 68

b) Reichsfinanzhof

RFH vom 17. 9.1925, RStBl 1925, S.257
RFH vom 18. 5.1927, StW 1927, Nr.226
RFH vom 8. 2.1928, StuW 1928, Nr.190
RFH vom 8. 2.1928, RStBl 1928, S.197
RFH vom 8. 2.1928, RStBl 1928, S.211
RFH vom 28. 2.1928, StuW 1928, Nr.250
RFH vom 13.12.1928, RStBl 1929, S.195

RFH vom 17. 2.1929, RStBl 1929, S.273
RFH vom 13. 3.1929, RStBl 1929, S.247
RFH vom 1. 5.1929, RStBl 1929, S.449
RFH vom 11.12.1929, StuW 1930, Nr.258
RFH vom 28. 1.1930, RStBl 1930, S.257
RFH vom 30. 4.1930, RStBl 1930, S.359
RFH vom 3. 7.1930, RStBl 1930, S.576
RFH vom 8.11.1930, StuW 1931, Nr.229
RFH vom 19.11.1930, RStBl 1931, S.486
RFH vom 17.12.1930, RStBl 1931, S.448
RFH vom 15. 1.1931, RStBl 1931, S.931
RFH vom 25. 3.1931, RStBl 1931, S.736
RFH vom 3. 6.1931, RStBl 1932, S.283
RFH vom 1. 7.1931, RStBl 1931, S.817
RFH vom 23. 7.1931, RStBl 1932, S.328
RFH vom 4. 9.1930, RStBl 1931, S. 55

RFH vom 17. 2.1932, RStBl 1932, S.400
RFH vom 4. 5.1932, RStBl 1932, S.762
RFH vom 8. 9.1932, RStBl 1932, S.1060
RFH vom 29. 9.1932, RStBl 1932, S.1061

RFH vom 21. 9.1933, RStBl 1933, S.1353

RFH vom 11. 1.1934, RStBl 1934, S.228
RFH vom 19. 1.1934, RStBl 1934, S.344
RFH vom 21. 6.1934, RStBl 1934, S.919

RFH vom 8. 1.1936, RStBl 1936, S.416
RFH vom 26. 3.1936, RStBl 1936, S.676
RFH vom 6. 5.1936, RStBl 1936, S.985

RFH vom 17. 2.1938, RStBl 1938, S.428
RFH vom 10. 3.1938, RStBl 1938, S.528
RFH vom 15. 6.1938, RStBl 1938, S.849
RFH vom 20. 7.1938, RStBl 1938, S.240
RFH vom 17. 8.1938, RStBl 1938, S.965
RFH vom 8. 9.1938, RStBl 1939, S.4
RFH vom 3.11.1938, RStBl 1939, S.155
RFH vom 21.12.1938, RStBl 1939, S.259

RFH vom 4. 1.1939, RStBl 1939, S.264
RFH vom 9. 3.1939, RStBl 1939, S.758
RFH vom 16. 3.1939, RStBl 1939, S.710
RFH vom 19. 7.1939, RStBl 1939, S.906
RFH vom 6. 9.1939, RStBl 1939, S.1080
RFH vom 13. 9.1939, RStBl 1940, S.13

RFH vom 4. 7.1940, RStBl 1940, S.820
RFH vom 25. 9.1940, RStBl 1940, S.91
RFH vom 13.11.1940, RStBl 1940, S.1042

RFH vom 15. 1.1941, RStBl 1941, S.410
RFH vom 6. 2.1941, RStBl 1941, S.301
RFH vom 23. 7.1941, RStBl 1941, S.755
RFH vom 29.11.1941, RStBl 1942, S.41

RFH vom 29. 1.1942, RStBl 1942, S.471
RFH vom 24. 6.1942, RStBl 1942, S.890
RFH vom 30. 7.1942, RStBl 1942, S.962
RFH vom 13. 1.1943, RStBl 1943, S.210
RFH vom 6. 5.1943, RStBl 1943, S.531
RFH vom 3. 6.1943, RStBl 1943, S.620

RFH vom 10. 2.1944, RStBl 1944, S.418
RFH vom 9. 2.1944, RStBl 1944, S.410
RFH vom 1. 3.1944, RStBl 1944, S.532
RFH vom 5. 3.1944, RStBl 1944, S.619
RFH vom 5. 5.1944, RStBl 1944, S.547

c) Oberster Finanzgerichtshof
OFH vom 23.11.1948, StuW 1950, Nr.9

d) Bundesfinanzhof

BFH vom 2. 2.1951, BStBl 1951 III, S. 65
BFH vom 2. 3.1951, BStBl 1951 III, S. 87
BFH vom 19. 7.1951, BStBl 1951 III, S. 17
BFH vom 20. 8.1951, BStBl 1951 III, S. 183
BFH vom 20. 9.1951, BStBl 1951 III, S. 198
BFH vom 3.10.1951, BStBl 1951 III, S. 202

BFH vom 7. 2.1952, BStBl 1952 III, S. 68
BFH vom 7. 2.1952, BStBl 1952 III, S. 93
BFH vom 26. 6.1952, BStBl 1952 III, S. 199
BFH vom 1. 8.1952, BStBl 1952 III, S. 251
BFH vom 28. 8.1952, BStBl 1952 III, S. 268
BFH vom 23.10.1952, BStBl 1952 III, S. 307
BFH vom 24.11.1952, BStBl 1952 III, S. 294
BFH vom 27.11.1952, BStBl 1953 III, S. 14
BFH vom 5.12.1952, BStBl 1953 III, S. 31

BFH vom 5. 2.1953, BStBl 1953 III, S. 76
BFH vom 20. 3.1953, BStBl 1953 III, S. 340
BFH vom 8. 5.1953, BStBl 1953 III, S. 192
BFH vom 9. 7.1953, BStBl 1953 III, S. 268
BFH vom 7. 8.1953, InfL 1953, S. 340
BFH vom 27. 8.1953, InfL 1953, S. 340
BFH vom 29.10.1953, BStBl 1953 III, S. 353

BFH vom 25. 2.1954, InfL 1954, S. 201
BFH vom 12. 3.1954, BStBl 1954 III, S. 145
BFH vom 13. 5.1954, BStBl 1954 III, S. 199
BFH vom 18. 6.1954, BStBl 1954 III, S. 233
BFH vom 5. 8.1954, BStBl 1954 III, S. 382
BFH vom 3. 8.1954, BStBl 1954 III, S. 56
BFH vom 26. 8.1954, BStBl 1954, III, S. 300
BFH vom 19.11.1954, BStBl 1955 III, S. 4
BFH vom 25.11.1954, BStBl 1955 III, S. 26
BFH vom 25.11.1954, BStBl 1955 III, S. 43

BFH vom 3. 2.1955, BStBl 1955 III, S. 98
BFH vom 15. 2.1955, BStBl 1955 III, S. 172
BFH vom 17. 2.1955, BStBl 1955 III, S. 102
BFH vom 31. 3.1955, BStBl 1955 III, S. 151
BFH vom 7. 4.1955, BStBl 1955 III, S. 184
BFH vom 21. 4.1955, BStBl 1955 III, S. 183

BFH vom 4. 5.1955, BStBl 1955 III, S. 302
BFH vom 30. 6.1955, BStBl 1955 III, S. 238
BFH vom 28. 6.1955, BStBl 1955 III, S. 237
BFH vom 12. 7.1955, BStBl 1955 III, S. 267
BFH vom 22. 9.1955, BStBl 1955 III, S. 320
BFH vom 18.11.1955, BStBl 1955 III, S. 122

BFH vom 20. 1.1956, BStBl 1956 III, S. 69
BFH vom 3. 2.1956, BStBl 1956 III, S. 78
BFH vom 12. 4.1956, BStBl 1956 III, S. 164
BFH vom 28. 7.1956, BStBl 1956 III, S. 292
BFH vom 15.11.1956, BStBl 1957 III, S. 26
BFH vom 6.12.1956, BStBl 1957 III, S. 65
BFH vom 19.12.1956, BStBl 1957 III, S. 66

BFH vom 11. 1.1957, BStBl 1957 III, S. 68
BFH vom 25. 1.1957, BStBl 1957 III, S. 131
BFH vom 8. 2.1957, BStBl 1957 III, S. 207
BFH vom 8. 2.1957, BStBl 1957 III, S. 133
BFH vom 7. 3.1957, BStBl 1957 III, S. 392
BFH vom 28. 3.1957, BStBl 1957 III, S. 192
BFH vom 3. 5.1957, BStBl 1957 III, S. 305
BFH vom 9. 5.1957, BStBl 1957 III, S. 291
BFH vom 20. 5.1957, BStBl 1957 III, S. 343
BFH vom 5. 7.1957, BStBl 1957 III, S. 393
BFH vom 16. 7.1957, BStBl 1957 III, S. 323
BFH vom 26. 7.1957, BStBl 1957 III, S. 372
BFH vom 14.11.1957, BStBl 1958 III, S. 163
BFH vom 13.12.1957, BStBl 1958 III, S. 72

BFH vom 14. 2.1958, BStBl 1958 III, S. 208
BFH vom 20. 2.1958, BStBl 1958 III, S. 131
BFH vom 8. 5.1958, BStBl 1958 III, S. 217
BFH vom 14. 5.1958, BStBl 1958 III, S. 312
BFH vom 28.10.1958, BStBl 1959 III, S. 11

BFH vom 20. 1.1959, BStBl 1959 III, S. 192
BFH vom 7. 4.1959, BStBl 1959 III, S. 233
BFH vom 6. 5.1959, FR 1959, S. 387
BFH vom 17.12.1959, StRK, zu § 161 AO R 5

BFH vom 15. 1.1960, BStBl 1960 III, S. 93
BFH vom 17. 5.1960, BStBl 1960 III, S. 306

BFH vom 22. 7.1960, BStBl 1960 III, S.401

BFH vom 12.10.1961, DStZ 1962, S.64

e) Finanzgerichte

FG Bremen
vom 17.7.1951, FR 1951, S.376

FG Düsseldorf
vom 21.12.1953, EFG 1954, S.176
vom 27.10.1954, B 1954, S.992
vom 2. 3.1955, EFG 1955, S.136
vom 15. 6.1955, EFG 1955, S.329
vom 14.12.1955, DStZ (B) 1956, S.197
vom 11. 7.1956, FR 1956, S.417
vom 31. 1.1957, EFG 1957, S.362
vom 6. 8.1958, EFG 1959, S.201
vom 26. 6.1959, InfL 1959, S.328

FG Freiburg
vom 8. 4.1954, DStZ (B) 1954, S.495

FG Hamburg
vom 31.10.1952, DStZ (B) 1954, S.10
vom 21.12.1955, EFG 1956, S.135
vom 9.10.1958, EFG 1959, S.130

FG Hannover
vom 13. 7.1950, DStZ (B) 1950, S.52
vom 18. 5.1953, InfL 1953, S.180
vom 26.11.1954, InfL 1955, S.140
vom 12.11.1958, EFG 1959, S.127
vom 28. 4.1959, EFG 1960, S.4
vom 12. 2.1960, EFG 1960, S.347
vom 23. 9.1955, EFG 1956, S.77

FG Karlsruhe
vom 27.11.1953, EFG 1954, S.53
vom 5. 8.1955, EFG 1955, S.330
vom 20.12.1956, EFG 1957, S.85
vom 18.12.1957, EFG 1958, S.123

FG Kassel
vom 20. 8.1953, EFG 1954, S. 34
vom 19. 3.1954, EFG 1953/54, S.176
vom 15. 4.1958, EFG 1958, S.369

FG Kiel
vom 15.12.1954, EFG 1955, S.332

FG München
vom 23. 7.1953, InfL 1953, S.229
vom 15. 9.1954, DStZ (B) 1954, S.495
vom 8. 5.1958, InfL 1959, S.24

FG Münster
vom 11. 6.1952, InfL 1953, S.126
vom 25. 2.1954, EFG 1954, S.222
vom 31. 3.1955, EFG 1955, S.238
vom 28.11.1955, DStZ (B) 1956, S.427
vom 26. 1.1956, InfL 1956, S.57
vom 11. 7.1956, FR 1956, S.418
vom 26. 7.1956, FR 1956, S.418
vom 28.11.1958, EFG 1959, S.125
vom 25. 6.1959, EFG 1959, S.409
vom 25.11.1959, EFG 1960, S.71

FG Nürnberg
vom 28.11.1955, DStZ (B) 1956, S.127
vom 17.10.1956, EFG 1957, S.158
vom 20.12.1956, DStZ (B) 1957, S.272

FG Rheinland-Pfalz
vom 8. 2.1959, InfL 1959, S.169

FG Stuttgart
vom 24. 3.1950, StW 1950, S.52
vom 7. 6.1951, Wpfg. 1951, S.403
vom 27. 5.1953, InfL 1953, S.251
vom 14. 7.1959, EFG 1960, S.111

L E B E N S L A U F

Ich, Werner Linn, Sohn des Syndikus Werner Linn und seiner Ehefrau Ursula Linn, geb. Löhr, wurde am 18. Januar 1937 in München geboren.

Ab September 1943 besuchte ich die Volksschule in Traubing bei Starnberg und Bad Heilbrunn. Im Jahre 1948 bestand ich die Aufnahmeprüfung für die Oberrealschule in Bad Tölz, an der ich 1957 das Abitur ablegte.

Ab November 1957 begann ich das Studium der Betriebswirtschaftslehre an der Ludwig-Maximilians-Universität München, das ich im Februar 1962 als Diplomkaufmann abschloß.

Während der Semesterferien praktizierte ich bei den Farbwerken Hoechst, Werk Gendorf, bei der Raiffeisenzentralkasse, München, der Kemitype Ltd., London, und den Wackerwerken in Burghausen.

Nach Beendigung meines Studiums arbeitete ich bis zum Eintritt in eine Wirtschaftsprüfungsgesellschaft am 15. Oktober 1962 an meiner Dissertation.